

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Civil



TESIS DOCTORAL

Una aportacion a la construccion del derecho contable

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

José María Fernández Pirla

DIRECTOR:

Antonio Hernández Gil

Madrid, 2015

Rd. 54. 382

TE
197

FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE

**UNA APORTACION A LA CONSTRUCCION
DEL DERECHO CONTABLE**



BIBLIOTECA
DE DERECHO

Director:

Excmo. Sr. Don Antonio Hernández Gil.

Autor:

José María Fernández Pirla.

Madrid, 1.985

S U M A R I O

OBJETO DE LA TESIS Y ANTICIPACION DE SU CONTENIDO.

INTRODUCCION.

CAPITULOS:

- I DERECHO, USOS SOCIALES, ORDEN Y JUSTICIA.
- II INTERPRETACION CONTABLE, RELATIVIDAD Y DERECHO.
- III EL ORIGEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD.
- IV EL *HECHO CONTABLE* Y SU CONCRETIZACION.
- V TEORIA GENERAL DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS.
- VI UNA PRIMERA APROXIMACION EN LA CONSTRUCCION DEL DERECHO CONTABLE.
- VII METODOLOGIAS JURIDICAS Y SU POSIBLE APLICACION AL DERECHO CONTABLE.
- VIII LA ELECCION DEL METODO.
- IX EL ESTRUCTURALISMO COMO ANTECEDENTE DE UNA METODOLOGIA JURIDICA.
- X LENGUAJE Y DERECHO.
- XI HACIA UNA POSIBLE TEORIA JURIDICA DEL LENGUAJE.
- XII LA METODOLOGIA ESTRUCTURALISTA, EL LENGUAJE Y EL DERECHO.
- XIII LA POSIBILIDAD DE UNA *MODELIZACION* DEL DERECHO.
- XIV LOS MODELOS JURIDICO-CONTABLES.
- XV EPISTEMOLOGIA DEL DERECHO CONTABLE.
- XVI EL CONTENIDO MATERIAL DEL DERECHO CONTABLE.
- XVII LA JURISDICCION CONTABLE.

CONCLUSIONES.

OBJETO DE LA TESIS Y ANTI
CIPACION DE SU CONTENIDO.

OBJETO DE LA TESIS Y ANTI
CIPACION DE SU CONTENIDO.

Objeto de la t  sis.

El objeto de esta T  sis lo constituye un intento - de avanzar en el camino, ya iniciado por personas más autori- zadas, de crear un Derecho Contable.

Quizás la primera cuestión que se nos plantee sea la de aclarar el por qué de la denominación "Derecho Contable" y si no sería más conveniente optar por la de "Derecho Económico".

La respuesta a tal cuestión, nos hace penetrar de - lleno en la esencia de la T  sis y nos sirve de punto de partida para nuestro ensayo. Se trata del *alumbramiento* de una rama especializada del Derecho que contemple y actúe sobre - el *hecho contable*, constituyendo éste expresión *interpretada* de la realidad económica social.

El *hecho contable*, como expondremos en las páginas que siguen, adquiere en la actualidad una sustantividad, como consecuencia de su relevancia social, que no tuvo en épocas pretéritas. Sus perfiles tienen ya, un elevado grado de nitidez en el órden técnico profesional. La base del Derecho Contable está, ciertamente, en la propia economía y en la -- conducta de los agentes económicos, pero el *hecho contable* - se diferencia de la realidad, en que supone su plasmación en términos contables, después de un proceso de interpretación y elaboración condicionada por la técnica específica correspondiente.

El *hecho contable* tiene una indiscutible significación social y por ello tiene que ser asumido por el Derecho. Una somera investigación realizada sobre el ordenamiento jurídico vigente, pone ya de manifiesto que muchas normas tienen contenido contable y aún más, en muchas disposiciones - de distinto rango legal, se configura el *hecho contable* como punto de partida para su regulación a efecto de determinados fines concretos. Falta, sin embargo, un concepto unitario, que hace que las visiones parciales deformen la esencia del hecho objeto del derecho, y a veces incidan incluso en contradicciones.

Podemos, pues, afirmar que el Derecho Contable figura ya en el ordenamiento, pero disperso, difuso y confuso. Se impone, por lo tanto, un proceso de *sistematización jurídica* del mismo, que le dé carácter *unitario* y *unívoco*. Dicha sistematización no puede ignorar dos cuestiones fundamentales, a saber:

- a) El Derecho Contable ha de basarse en la realidad vigente, con toda la complejidad que la misma presenta.
- b) El Derecho Contable ha de ser útil para "conformar" esa realidad.

El Derecho Contable ha de ser un Derecho esencialmente especializado y elaborado a partir de las premisas expuestas que le imprimen al mismo un carácter pragmático de aplicación inmediata y apoyado, fundamentalmente, en la técnica contable.

El alumbramiento del Derecho Contable y su aplicación, aparecen, pues, íntimamente ligados, lo que nos aconseja la elección de la metodología más apta para su proce-

so de *alumbramiento-aplicación*. Esta metodología, entre todas las posibles que nos ofrece la ciencia del Derecho, es, a nuestro juicio, la metodología "*estructuralista sistémica*", así denominada por fundamentarse en el estructuralismo jurídico y en la teoría de sistemas.

El contenido del Derecho Contable -vamos a anticipar la idea-, va a consistir, fundamentalmente, en asumir -"los principios de interpretación contable de la realidad económica" elaborados por la ciencia de la contabilidad (los llamados *principios generalmente aceptados*) que vienen a --constituir como los supuestos fácticos de los que ha de partir la construcción del edificio jurídico.

Otro de los campos de actuación del Derecho Contable, que comprende y completa el anterior, lo constituye, a nuestro modesto juicio, la elaboración de *modelos jurídico-contables*, cuya aplicación real corresponderá a la jurisprudencia, cuando se suscite *litis pendentiae*.

Dichos *modelos contables* comprenderán, desde aquellos que hacen referencia al normal comportamiento o conducta contable de una empresa, en cuanto a la presentación de sus estados financieros, sistemas de valoración, planes de cuentas, etc. etc. hasta aquellos otros que corresponden a la formalización del *hecho contable*, en las llamadas unidades contables complejas (unidad económica y pluralidad jurídica de titularidades), modelos de situaciones de falencia, etc. etc.

El objeto del Derecho Contable es servir a una realidad, cada vez más necesitada de normas jurídico-contables de carácter específico -sustantivas por lo tanto y no adjetivas de otras manifestaciones de Derecho como el Fiscal o el Mercantil- que eviten las situaciones que con frecuencia se plantean en la actualidad, por la insuficiencia o el arcaísmo del empleo de normas obsoletas para regular el *hecho contable* con las características que en la vigente realidad presenta (1).

El objeto de nuestra Tesis discurrirá pues, por -- cuatro cauces fundamentales, a saber:

Primero.- El *hecho contable* como punto de partida del Derecho Contable.

Segundo.- La postulación de la metodología juzgada por nosotros como más idónea para el alumbramiento y la aplicación del Derecho Contable.

Tercero.- El carácter unificador e integrador del Derecho Contable, como rama específica del derecho positivo con contenido propio.

Cuarto.- El carácter pragmático del Derecho Contable, que se evidencia en su propio alumbramiento, nacido de las exigencias sociales de nuestro tiempo.

(1) Por otra parte, el nacimiento y desarrollo del Derecho Contable institucionalizado, como tal, elevará al mismo tiempo a *categoría jurídica* los resultados de las técnicas de interpretación del propio *hecho contable*, que hoy constituyen fundamento de las llamadas auditorías en sus distintas manifestaciones, esto es, desde la simple verificación de cuentas a la *auditoría criteriológica*, pasando por la denominada *auditoría financiera*.

Anticipación del contenido, desarrollo y conclusiones de la tesis.

El contenido y desarrollo de la presente tesis suscitará al lector tres interrogantes, cuya respuesta vamos a anticipar en estas líneas, en orden a facilitar la comprensión del significado que el trabajo puede tener.

La primera cuestión que el lector ha de plantearse en la lectura del presente trabajo, girará en torno al por qué de la elección del método *estructuralista-sistémico*, --propuesto como más apto para el *descubrimiento* y aplicación posterior del Derecho Contable.

La segunda interrogante hará, sin duda, referencia al contraste que en un orden real hacemos en nuestro trabajo, tomando como referencia las directrices emanadas del --Consejo de la Comunidad Económica Europea, de contenido genuinamente contable y cuyos destinatarios son los países --miembros de la Comunidad, a la que todavía no pertenece España.

Vamos a contestar simultáneamente a ambos posibles interrogantes. El Derecho de la C.E.E., concretado en las --tres directrices que exponemos en las páginas siguientes, --nos ofrece un claro ejemplo de lo que puede ser un *sistema* de Derecho Contable elaborado sobre una *estructura específica*.

En efecto, el Derecho de la Comunidad en materia de Contabilidad, parte del reconocimiento de determinados *principios contables* ya elaborados por la técnica contable y que vienen a constituir, consiguientemente, la realidad fáctica sobre la que se ha de erigir el edificio -- del Derecho.

Tales principios vienen a constituir, por lo tanto, los soportes o elementos de la *estructura*. Se trata -- de principios tomados de la técnica, científicamente elaborados, socialmente aceptados y que *sirven* a los profesionales para alcanzar conclusiones con evidente relevancia en el mundo del Derecho. Por ello, no es de extrañar, que el propio Derecho comunitario, *conformante* del Derecho de los países miembros, en una materia tan novedosa, -- asuma tales principios y les dé *consistencia jurídica* (2).

(2) Análogamente ha sucedido con otras manifestaciones del Derecho. Así el denominado Derecho Hipotecario o Registral nace de la necesidad de una *seguridad jurídica* aceptada por todos ("erga omnes"), que inicialmente se apoya en una realidad, como tal, -- esencialmente fáctica, aunque tenga manifestaciones solemnes, -- como en el Derecho Romano en las instituciones "*in jure cesio*" y la "*mancipatio*", pero que más tarde busca soportes más sólidos como el *Registro público y solemne* ("*secundum tabulas*"), -- que asumido y enmarcado por el Derecho, no hace sino dar validez jurídica a lo que ya era socialmente aceptado como un uso -- común.

Dichos principios ya estaban presentes, de algun modo, en el ordenamiento, pero por la vía indirecta de los dictámenes y peritaciones y, en definitiva, en razón del - sentido común. Pero la uniformidad, que en todos los órdenes, requiere la unidad de Europa, exige la admisión generalizada de tales principios y esta tarea es la que asume el Derecho Contable comunitario, y lo hace - como vamos a ver en páginas posteriores- en cumplimiento de uno de los objetivos principales perseguidos por el Tratado de Roma: la libertad de establecimiento mercantil en los países miembros (Art. 54-2-g).

Los elementos que integran todo sistema reciben unidad, precisamente a través de las *líneas maestras* que lo ensamblan. Así surge, en la forma más elemental, la noción de *estructura*. Aplicado este concepto a nuestro trabajo, podríamos hacer muchas referencias concretas, pero basta una a título de ejemplo:

El principio de la especialización de ejercicio - tiene un significado propio o autónomo, pero su pleno sentido sólo lo adquiere ensamblado con otros principios con los que forma estructura, tales como los *principios de valoración*, los que en orden a definir resultados anuales objetivos, postulan *dotaciones a fondos de reserva o previsiones*, consecuencia de la relatividad del beneficio periódico o anual de la empresa, etc., etc. Pues bien, la IV Directriz coordina y *ensambla* todos los principios que han - de producir en conjunto la llamada *imagen fiel* de la unidad económica.

Nace de esta manera un modelo jurídico-contable estructurado, susceptible, incluso, de expresión algebraica en la forma siguiente:

$$\pm B = I - D + (D_i - D_f) + (I_f - I_i) + (E_f - E_i)$$

Siendo $\pm B$ el resultado del ejercicio considerado en la que I es la corriente de ingresos o créditos a favor de la empresa, D , la corriente de desembolsos o endeudamientos de la empresa, D_i , los desembolsos de ejercicios anteriores pero que se han periodificado a favor del presente y D_f , los habidos en este ejercicio pero que en el proceso de periodificación han de ser atribuidos a los próximos ejercicios, I_f e I_i , representan también el resultado del proceso de periodificación, referido a ingresos, y su atribución a ejercicios anteriores y posteriores al considerado y, por último, E_f y E_i significan, respectivamente, las existencias totales de bienes de la empresa al final y al comienzo del ejercicio (~~s~~), ya sean de equipo, de mercancías o productos.

Análogamente la VII Directriz brinda a nuestra consideración, una *estructura modélica* en relación con la concentración de empresas, y la VIII Directriz señala, también, las

-
- (3) En dicha fórmula, que más ampliada figura expuesta en nuestra "Teoría Económica de la Contabilidad", aparecen *ensamblados* en una estructura, el principio de especialización de ejercicio $(D_i - D_f) + (I_f - I_i)$ que permite formular, a su vez, el resultado del año ($\pm B$) como consecuencia, también, de la aplicación de los principios valorativos, que habrán sido aplicados para determinar E_f y E_i . De la conjunción de todos, es decir, de la estructura, resulta el objetivo, la expresión de la *imagen fiel*, tanto en cuanto a resultados del ejercicio como a la propia valoración de la empresa.

líneas maestras de coordinación de principios que definen una estructura de control, que a su vez es capaz de ser modelizada de forma diferente, en razón de la realidad sobre la que ha de ser aplicada.

La puesta en funcionamiento de las estructuras jurídico-contables que nos brindan las tres Directrices mencionadas de la CEE, nos ofrecen la *noción de sistema* como auténtico mecanismo ordenado a lograr un fin y en conexión con el contexto en el que nace. Hemos destacado que, precisamente, las Directrices mencionadas se han formulado por el Consejo de la Comunidad para el cumplimiento de la *libertad de establecimiento* que reposa, fundamentalmente, en una adecuada información.

Demostraremos a través de nuestro trabajo, por referencia, precisamente, a unas directrices generales emanadas de la CEE y que tienen como destinatario los países miembros, que *el método estructuralista-sistémico* es el más apto para descubrir el Derecho Contable y en su momento para ser aplicado. Los países destinatarios, miembros de la CEE, indicarán tales estructuras en sus ordenamientos jurídico-positivos y habrán de resolver toda la problemática de límites entre los subsistemas jurídicos que integran los respectivos sistemas jurídico-nacionales.

En torno a esta cuestión se va a plantear toda la *problemática de la entropía* como expresión de la indeterminación y de la necesidad de información para reducir la misma y objetivizar la aplicación del Derecho. Esta misma circuns-

tancia subraya la importancia que tienen las Directrices dimanantes de los órganos rectores de la CEE y lo importante que es también la tarea de integración de tales principios en las legislaciones nacionales. Un resultado ya digno de destacar, lo constituye la Ley francesa de 1.983 que adapta la legislación francesa en materia contable de la IV y VII Directriz de la CEE (4).

El lector también puede encontrar novedosa la reducción que se hace del Derecho a *modelos* y admitimos que puedan asaltarle dudas de que se trate de una cuestión más bien semántica o, incluso, terminológica, que de una cuestión metodológica. En nuestra tesis justificamos la necesidad de *modelizar* el Derecho y cómo históricamente, y aunque no se suele -- utilizar jurídicamente esta terminología importada de otras disciplinas científicas, *el Derecho ha discurrido y avanzado por la vía de la simplificación y abstracción de la realidad*, es decir, sobre formulaciones simplificadas de tal realidad -- que es lo que constituyen los *modelos*.

Desde el punto de vista práctico, la metodología de los modelos nos es útil en el desarrollo de las estructuras -- jurídico-contables y así, por ejemplo, en el propio sistema -- español de planificación contable se adaptan modelos más sencillos para la pequeña y mediana empresa, por su menor complejidad, que los que son utilizables en empresas de mayores dimensiones, con relaciones exteriores, etc. etc.

(4) También, en este orden, hemos de destacar las normas reguladoras del Plan General de Cuentas español de auditorías que, expresamente, hace referencia a las Directrices de la CEE.

Sirvan estas líneas de explicación introductoria, - aunque naturalmente, las ideas aparecerán más claras al lector cuando haya repasado los capítulos en los que las mismas son objeto de desarrollo.

El Derecho Contable no es Derecho Mercantil ni Derecho Económico.

El contenido del Derecho Mercantil se encuentra hoy día muy elaborado, tanto en la doctrina como en la propia legislación. El Derecho Mercantil tiene su específico campo de acción, que lo constituye la empresa en sí misma, en sus formas y en las distintas manifestaciones de su actuación. Al Derecho Mercantil le compete, también, el estudio de los instrumentos del tráfico mercantil en el sentido más amplio que cabe atribuir a este término y se ocupa, asimismo y como es lógico, de toda la materia de los contratos mercantiles y de -- aquéllas instituciones auxiliares del tráfico mercantil, así como de las situaciones de anormalidad y aún de las relaciones de los titulares o acreedores de la sociedad para con ésta. Un nuevo campo en el que está penetrando el Derecho Mercantil, es el integrado por el tráfico mercantil internacional, los holdings y Grupos de Empresas y las relaciones que - en este ámbito se plantean.

Una parte de la doctrina alemana inició, en los años treinta, el estudio de lo que denominó "Derecho Económico", -

terminología ésta que, sin embargo, no tuvo éxito, sobre todo en el ámbito del Derecho privado pero que, no obstante, ha sido asumida en el campo del Derecho Administrativo. Martín Mateo y Sosa Wagner publicaron (5) una interesante obra bajo la denominación, precisamente, de DERECHO ADMINISTRATIVO ECONOMICO, en la que se incluye la consideración jurídica de la actividad económica de la Administración Pública. Muchas han sido las publicaciones desde los distintos tratadistas del Derecho Administrativo, que no vamos a citar en honor a la brevedad, - en diferentes y prestigiosas revistas como la "Revista de Administración Pública", "Documentación Administrativa", etc., - en las que se enmarca jurídicamente la actividad económica de las distintas Administraciones Públicas.

No es el campo de actuación del Derecho Contable, el contenido del Derecho Económico, ni el Derecho Mercantil. El Derecho Contable no se ocupa directamente del fenómeno económico, del fenómeno comercial o del fenómeno empresarial. Le va a interesar sólo, dicha fenomenología real, en la medida - en que la misma ha sido interpretada y expresada contablemente. Al Derecho Contable le interesa el *hecho contable*, por lo que tampoco podemos decir que el Derecho Contable sea estrictamente el Derecho de la contabilidad; es más que el Derecho de la contabilidad, pero no invade el posible campo de acción del Derecho Económico o del Derecho Mercantil.

(5) Ed. Pirámide. Madrid 1947.

Pero conviene que aclaremos que el Derecho Contable no va a ser un Derecho sólo de las formas, semejante -en tal caso- al Derecho registral. El Derecho Contable va a penetrar en los criterios y principios que regulan la interpretación - de los hechos y después, en un proceso de deducción o inferencia, pretenderá reglamentar contablemente, la propia realidad de la que ha surgido.

El Derecho Contable, pues, se nos configura como -- una estructura intelectual susceptible de modelización y construido sobre estructuras reales. Tal estructura intelectual - ha de ser eminentemente *específica* y *operativa*, como veremos en las páginas siguientes.

Pero el Derecho Contable, como sistema jurídico, -- plantea toda la problemática de interacción con su entorno y, naturalmente, que en su entorno más próximo se encuentra, precisamente, el Derecho Mercantil.

INTRODUCCION

I N T R O D U C C I O N

El fin perseguido con este trabajo es evidentemente ambicioso y quizás hasta osado, por lo que tiene de afán creativo y unificador, pero sirvanos de justificación el hecho de que el mismo responde a una auténtica inquietud personal, nacida de la propia experiencia profesional vivida a lo largo - de ya bastantes años: La ausencia de una rama del Derecho con un carácter especializado, capaz de dar respuesta a las exigencias actuales de la realidad económica captada contablemente, viene creando graves problemas, tanto en el orden profesional especializado como en el orden social en general. Y es por ello, por lo que creemos que es de gran interés, el abordar la tarea que nos hemos propuesto, aportando nuestro modesto esfuerzo a la magna empresa de la construcción del Derecho Contable.

La denominación *Derecho Contable* no es, ciertamente, nueva, pero no responde, pese a la buena intención de muchos tratadistas, a una efectiva realidad jurídica, porque el Derecho Contable con el carácter generalizador y unitario que ha de tener, que a su vez exige de una necesaria autonomía - respecto de otras manifestaciones del Derecho, no puede *distinguirse* en nuestra legislación y quizás nos atreveríamos a afirmar que, como cuerpo de doctrina, es difícil hallarlo, por lo menos con perfiles claros, en la legislación comparada.

La falta de un Derecho Contable como auténtica y -- autónoma construcción jurídica, ha originado la proliferación de normas, con excesiva frecuencia de rango inferior a la Ley, que tratan de enmarcar y dar forma en el mundo del Derecho al *hecho contable*. Pero en la actualidad el *hecho contable*, como plasmación de una realidad económica compleja, exige de un -- proceso de unificación jurídica y la formación, consiguientemente, de una teoría jurídica especializada.

La realidad económica actual es enormemente compleja y muestra multitud de facetas o caras no exentas de aristas, como si de un amplio poliédro se tratara. Esa vasta realidad económica presenta su cara contable, hoy día ya con perfiles precisos elaborados por la ciencia y la técnica de la Contabilidad, que la separan y autonomizan de otras visiones de -- la misma y que por consiguiente ofrecen la posibilidad de -- una adecuada e idónea regulación jurídica.

No se entienda sin embargo que se pretende, al afirmar la importancia del *hecho contable*, -como base de un derecho "ad hoc"- que la plasmación de la realidad económica y - social en el mismo, tenga primacía sobre otros enfoques de - dicha realidad o incluso sobre la propia realidad. Lo que se subraya es el carácter peculiar del *hecho contable*, que como resultado de un *análisis interpretado de dicha realidad*, aún se halla falto de una consideración jurídica unitaria.

La unicidad del *hecho contable* que se ha logrado por imperativos sociales y como fruto o esfuerzo de la ciencia y la técnica de la Contabilidad, requiere el adecuado marco jurídico para que pueda servir eficazmente a sus múltiples - - aplicaciones sociales. La especificidad de lo *contable* tiene

entidad suficiente, a nuestro juicio, para intentar unificar y armonizar las normas que a él hacen referencia y aún las - que no existiendo todavía dejan sentir su ausencia.

A la falta de esas normas o a su insuficiencia, muchos acontecimientos económicos se enrarecen en su configuración jurídica y los jueces tienen que hacer verdaderos equilibrios para con la normativa vigente -obsoleta por corresponder a una concepción trasnochada del *hecho contable*- resolver racionalmente los problemas que en sus respectivas especialidades judiciales se les plantea. Por ejemplo, y sin ir más lejos, *si la quiebra es ante todo un hecho económico -de sequilibrio patrimonial- regulado por el Derecho*, (1) cuando una unidad económica -holding- se dispersa en una pluralidad de unidades jurídicas, puede darse la contradicción de que - se sigan procesos judiciales de quiebra en unas Sociedades y no en otras, cuando sin embargo el conjunto económico se halla realmente en quiebra. Esta consideración jurídica parcial que ignora la realidad económica sobre la que ha de actuar, ha de producir sin duda perjuicios a unos acreedores con beneficio de otros y con un trastorno en general en las relaciones sociales. La técnica contable ha resuelto, sin embargo, el problema por medio de la integración de los estados financieros, pero la norma jurídica, salvo excepciones, no ha asumido el *hecho contable* tal como es y por ello se manifiesta insuficiente para resolver con eficacia la problemática

(1) El todavía hoy proyecto de Ley Concursal supera la solución jurídica de la quiebra, que podemos calificar de clásica y que consiste en la disgregación de la empresa, contemplando soluciones de permanencia y continuidad de la misma.

ca planteada (2).

Evidentemente, si a la formación del Derecho Contable se uniera además la creación de un orden jurisdiccional especializado, se habría dado un paso decisivo en la asunción jurídica del *hecho contable*. Se habría seguido, en tal caso, el mismo camino de formación y consolidación que se siguió con el Derecho Administrativo, al crearse la jurisdicción contencioso-administrativa. Tal como ha sucedido también, y aunque con diferencias importantes, con el Derecho Laboral y Social.

La creación de la *jurisdicción contable* ya no sería, en nuestro ordenamiento jurídico, una novedad, después de la promulgación de la L.O.T.C., en cumplimiento del Art. 136 de la Constitución Española. La jurisdicción contable como orden jurisdiccional especializado, dentro de la unidad jurisdiccional prevista en la Constitución, tiene vigencia en relación con la gestión económica financiera del sector público. Su alcance, como veremos en páginas posteriores, tiene perfiles claros en extensión y profundidad.

No vemos, por consiguiente, grandes dificultades en la posibilidad de una generalización del orden jurisdiccional contable, que suponga una especialización judicial, como ha sucedido en relación con otras especializaciones del tron

(2) Hoy la solución al problema se plantea con características de urgencia e internacionalidad, como consecuencia del notable auge de las empresas multinacionales en los últimos años. La Séptima Directriz del Consejo de la Comunidad Económica Europea ofrece y ordena soluciones de consolidación contable para las empresas que tienen distintas manifestaciones societarias y que operan en los países de la Comunidad.

co común del Derecho. La jurisdicción contable lograría hacer eficaz el Derecho Contable. Su especialización sería garantía en el cumplimiento de dicho objetivo y su alcance comprendería, no sólo el enjuiciamiento de las normas criteriológicas de interpretación de la realidad económica social, en orden a su captación contable, sino también a las actuaciones interpretativas del *hecho contable* en sus múltiples aplicaciones, es decir, el enjuiciamiento de las actuaciones periciales en torno al *hecho contable* o, con terminología más actual y más concreta, a valorar jurídicamente los resultados de las llamadas "auditorías contables".

El Derecho Contable ha de ser, en primer lugar, un Derecho sustantivo, pero ha de comprender también aspectos -- procedimentales y en su desarrollo, sobre todo en una primera etapa, la jurisprudencia ha de jugar un papel decisivo, sobre todo porque como veremos en las páginas que siguen, la relatividad de la interpretación económica que supone la Contabilidad, hacen del Derecho Contable una disciplina evidentemente dinámica. Tampoco, por otra parte, y por la trascendencia social del *hecho contable*, los aspectos penales pueden escapar a la consideración del Derecho Contable; aunque a esta cuestión no dediquemos nuestra atención, porque nos alejaríamos -- del objetivo primordial de nuestra Tesis.

Estas características que ha de tener el Derecho -- Contable, exigen de un cuidadoso tratamiento para su alumbramiento. Una operación delicada es la de *esenciar* el Derecho -- Contable, a partir del Derecho en general e incluso de las manifestaciones jurídico-positivas y doctrinales especializadas

ya conseguidas, que hoy constituyen ramas sustantivas del Derecho. Por ello, hemos creído que el método mejor para plantear el nacimiento del Derecho Contable, es el *estructuralista*. El *estructuralismo*, como veremos en las páginas que siguen, constituye sobre todo una metodología o camino epistemológico, como ha destacado un insigne jurista maestro de nuestra generación, que supone, a nuestro juicio, el instrumento de precisión para alumbrar el Derecho Contable.

CAPITULO I

DERECHO, USOS SOCIALES,
ORDEN Y JUSTICIA.

DERECHO, USOS SOCIALES, ORDEN Y JUSTICIA

Derecho y usos sociales.

El término *Derecho* tiene variadas acepciones, porque también son distintos los contextos en los que el mismo se sitúa y así, siguiendo a Legaz, podemos hablar del Derecho como legalidad, expresión equivalente, en otros autores, a Derecho Positivo; el Derecho como ciencia, denominación que algunos tratadistas sustituyen por la de *Investigación Científico-Jurídica*; el Derecho como facultad (todo el ámbito de los Derechos subjetivos) y el Derecho como ideal ético de justicia (1).

Pero en todas las acepciones expuestas hay un factor subyacente que homogeniza, de algún modo, el significado del vocablo tan profusamente atribuido. Este factor subyacente es, precisamente, la razón del Derecho y esta razón no es otra (2) que enmarcar *con justicia* una realidad social, es decir, ordenar justamente las relaciones de convivencia en un determinado campo. Por éso el Derecho es, necesariamente, específico, para servir útilmente a una realidad social muy compleja.

El Derecho como ciencia, investiga una realidad social con la preocupación de ordenarla. El Derecho constituye

(1) Legaz Lacambra. FILOSOFIA DEL DERECHO. Ed. Bosch. Madrid 1.981.

(2) Albadalejo. DERECHO CIVIL. Tomo 1º, volumen 1. Ed. Bosch. Madrid 1977.

entonces, una óptica de enfoque de la realidad social que trata de *esenciar* la realidad -siguiendo la terminología de Zubiri-, como base para la construcción del Derecho como legalidad. Construido el Derecho como legalidad, la consecuencia inmediata es el alumbramiento de los derechos subjetivos o, aún mejor expresado, la ordenación de las relaciones entre los sujetos.

El Derecho cumple su finalidad, pues, enmarcando la realidad social en sus distintas manifestaciones o aspectos.- El ideal de justicia inherente a toda relación de convivencia ha de inspirar, por tanto, el Derecho aunque, naturalmente, - la humanidad no haya mantenido a lo largo del tiempo un concepto uniforme sobre las nociones de lo que es justo o injusto o de la medida en que la equidad debe de matizar la justicia. En esta cuestión, sin embargo, no hemos de entrar porque, precisamente, en la materia que nos ocupa ha de prevalecer la ordenación legal atemperada a la realidad social sobre consideraciones más hondas que, en todo caso, al investigador jurídico, le vendrán dadas por la propia interpretación que - la sociedad haga de ellas. Nuestra preocupación, por el contrario, es encontrar los perfiles de un Derecho especializado capaz de ordenar con éxito la aprehensión de un aspecto muy importante de las relaciones sociales actuales como son las económicas, en cuanto las mismas -además- se concretan o configuran en el *hecho contable* (3).

Que la economía ha constituido, desde siempre, objeto del Derecho, no es una novedad. El Derecho o una parte importante del mismo, ha venido regulando, a lo largo de la historia, las conductas humanas en sus manifestaciones o en sus

(3) Sobre la naturaleza del *hecho contable* puede verse "EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO" (Discurso de ingreso en la R. A. de Ciencias Económicas y Financieras del autor. Barcelona 1983).

consecuencias económicas. El propio Derecho Civil vigente tiene un fuerte contenido patrimonial -en definitiva, un sustratum económico- en muchas de las Instituciones que regula. Las expresiones *Derecho Económico* o aún *Derecho Patrimonial* no son, evidentemente, nuevas y el Derecho Mercantil, desde su aparición, actúa fundamentalmente sobre los ámbitos de las relaciones económicas entre los hombres. Hay todavía ramas jurídicas que gozan de una determinada autonomía, precisamente, en razón del nervio económico que les da impulso; tales son, por ejemplo, el Derecho Bursátil y el Derecho Bancario.

Sin embargo, la circunstancia de que algunos hechos y conductas económicas sean interpretadas por los mismos autores de ellas y que dicha interpretación tenga, desde antiguo, una formulación plástica llamada *contabilidad*, cuyo valor probatorio contra el autor de la misma reconoció nuestro propio Código de Comercio, conduce, en el momento actual, a que nos planteemos, explícitamente, la necesidad de un Derecho Contable que como tal actuaría sobre la realidad económica pero en base, precisamente, de la interpretación contable de la misma.

Así planteada la cuestión, el Derecho Contable aparecería como la cúspide de tres categorías, a saber: La realidad económico-social tal como se produce; su interpretación -objetiva y racional y, por último, la regulación jurídica de dicha realidad económico-social, plasmada contablemente. Las categorías se darían, pues, por este orden: *Realidad*, *Contabilidad* y *Derecho*.

El Derecho supondría, pues, la respuesta justa, y -por justa, racional, a unas exigencias sociales.

El Derecho como respuesta a la realidad social.

El Derecho constituye fundamentalmente una respuesta racional a una realidad social. El Derecho, por consiguiente, ha de comprender las consideraciones de las siguientes cuestiones:

Primera.- *La realidad social, que necesita ser regulada.*

Segunda.- *La preexistencia de usos sociales vigentes en dicha realidad.*

Tercera.- *La regulación normativa y racional dimanante del poder del Estado, que hace Derecho lo que sólo era hasta entonces uso social.*

Solamente cuando tales circunstancias se dan, podemos hablar de Derecho y, de esta suerte, podemos afirmar que el Derecho asume los usos sociales y afirma los mismos al --
esenciarlos en su propio ámbito.

La norma jurídica comporta en cualquiera de sus manifestaciones, una conformidad con la razón, con la moral, o con ambas, que persiguen el cumplimiento de *lo justo* en el orden social. El contenido legitimador del Derecho consiste, por lo tanto, en la justicia.

Esta idea es expuesta ya por el Profesor Castán (4) cuando nos dice:

"Hay, además en el Derecho, un elemento y un carácter interno de índole racional y moral: su conte-

(4) José Castán Tobeñas. DERECHO CIVIL ESPAÑOL, COMUN Y FORAL. Volúmen I. Edit. Reus, S.A. Madrid 1982. Pág. 81.

nido legitimador, su justicia, es decir, su conformidad con la idea de justicia o, cuando menos, como dicen algunas direcciones modernas, su orientación o tendencia a lo justo. Esta exigencia racional o exigencia de justicia, consustancial al Derecho natural, es de rigor también para la existencia del Derecho positivo. Para que el estatuto positivo de la vida colectiva sea legítimo no basta que un orden cualquiera sea por él establecido; hace falta, además, que este orden sea puesto al servicio de la idea de justicia, valor supremo -- que constituye la finalidad y razón de ser del Derecho. En definitiva este elemento, más que ningún otro, es el que da su sentido específico a la noción de Derecho."

El Derecho como orden.

Sin perjuicio de que más adelante nos planteemos toda la problemática de la preocupación del hombre por el orden a propósito de la Contabilidad, nos interesa anticipar ya, la noción de Derecho surgida sobre el orden.

El Profesor Castán nos dice (5)

"El orden es cualidad esencial del Universo entero: todos los seres están sometidos a una norma que preside su existencia y sus operaciones. La ley natural, una en sí por la unidad de su origen y por la unidad de la naturaleza, que es su objeto, se diversifica, en cuanto se aplica a los distintos órdenes de seres, en dos grandes series: normas cósmicas, que rigen el mundo de la materia y afectan a todos los seres, incluso al hombre, y normas psíquicas, que gobiernan el mundo del espíritu y son peculiares del hombre, como consecuencia de su esencial naturaleza inteligente y libre. En este segundo grupo figuran las normas lógicas que rigen la inteligencia humana; las estéticas, que gobiernan la sensibilidad, y las morales, que disciplinan la voluntad para la consecución del bien.

(5) Ob. Cit. Pág. 61.

A su vez, las leyes morales se desdoblan en dos grupos de normas. Uno, el de las que abrazan la vida en todas sus manifestaciones (a saber, la norma religiosa y la norma moral en sentido estricto). Otro, el de las que regulan sólo la -- conducta del hombre en sus relaciones con los -- demás hombres o con los grupos mayores o menores en que aquellos se asocian (normas sociales). Entre estas últimas figuran las impuestas por -- las apreciaciones y usos sociales (normas de conveniencia, de decencia y decoro, de indumento, -- de cortesía y aun de etiqueta y ceremonial). Pero las más importantes y las que pueden llamarse normas sociales por antonomasia son las normas jurídicas, es decir, las que constituyen el Derecho.

Y el gran romanista, Profesor Iglesias (6), en un delicioso opúsculo titulado VERBORUM SIGNIFICATIONE, nos afirma:

"El Derecho es el orden, si el orden es la justicia, si el orden es el bien: justum, aequum, bonum".

La economía como orden.

Analizado el Derecho como *orden*, la economía constituye una manifestación más de la preocupación del hombre por -- el orden. La economía, si tuviéramos que definirla elementalmente, diríamos que consiste en la aplicación ordenada de los medios al cumplimiento de los fines.

Esta noción late en todos los modernos tratadistas -- de la economía con esta dicción, pero también se encuentra implícita en las formulaciones pretéritas de la economía, en --

(6) Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Mayo-junio de 1984.

cuanto que al definir esta ciencia como la que se ocupaba de la aplicación racional de los medios escasos, implicaba necesariamente la idea de orden.

Con lo expuesto, no hemos hecho sino destacar la importancia que el orden tiene en toda actividad humana, tanto en el ámbito de las realizaciones como de los ideales. La idea de orden, por ello, va a estar presente en todo el discurso que iniciamos en torno al alumbramiento del Derecho Contable que, precisamente, va a reposar en el *hecho contable*, como una expresión más de la preocupación del hombre por el orden, manifestado en el *quehacer contable* que es un quehacer ordenado de interpretación de la realidad económica.

El orden busca la justicia.

La esencia de la justicia resulta clara para José Lois Estévez (7):

"La justicia intranormativa no es otra cosa que la ausencia de contradicción entre las normas"

La noción de orden entraña, pues, la noción de justicia de tal modo que, la principal manifestación del desorden, implica la máxima injusticia, aunque ello suponga la negación de la conocida afirmación atribuida a Goethe de que *"prefiero la injusticia al desorden"*, que probablemente ha--

(7) LA LUCHA POR LA OBJETIVIZACION DEL DERECHO. Faro de Vigo. Vigo 1.965. Pág. 162.

bría que situar dentro de un contexto muy concreto. Tanto es así que el propio *orden cósmico* constituye la principal manifestación de *supralegalidad* como expresión o versión de las leyes físicas reguladoras de *equilibrios sin contradicción*.

CAPITULO II

INTERPRETACION CONTABLE,
RELATIVIDAD Y DERECHO

INTERPRETACION CONTABLE,
RELATIVIDAD Y DERECHO

La aprehensión contable de la realidad económica:

La preocupación del hombre por aprehender en conceptos y a ser posible en definiciones, la compleja realidad -- que le rodea y que él mismo constituye, es, podríamos afirmar, una exigencia vital para el mismo que se acentúa cuando el hombre se relaciona con otros hombres, es decir, en su dimensión social. Este imperativo humano de fijar conceptos y encontrar las relaciones entre ellos --y además con carácter dinámico, esto es, como inventario histórico que se actualiza continuamente por las sucesivas generaciones-- es el que -- inspiró la publicación de la Enciclopedia, como lo expone Diderot en su introducción (1).

Pero la tarea no es nada sencilla, porque la realidad es compleja y por ende su enmarque en cualquier disciplina del saber humano, se encontrará siempre afectada de un -- grado de incertidumbre que hará que los conceptos representativos sean esencialmente relativos. Y esta característica no es exclusiva de las ciencias sociales y, entre ellas, el Derecho. Desde Einstein y el nacimiento de la física cuántica, sabemos, también, que las categorías físicas y aún cosmológicas, son *relativas* (2).

(1) L'ENCYCLOPEDIE. Diderot y D'Alembert. Ed. Le Breton. Paris. Vol. I. 1.751.

(2) Véase LA RELATIVITE de Paul Coudere. Presses Universitaires. Paris 1973. Cap. I: *La relativité dans la science*. También W. Heisenberg: MAS ALLA DE LA FISICA. Trad. BAC. Madrid 1974. Principalmente pags. 15 y sgtes., y 105 y sgtes.

Cifñéndonos a nuestro tema, hemos de aceptar que la realidad económica ha de ser, por consiguiente, interpretada para recibir adecuada formulación. Esta interpretación es una función eminentemente técnica, pero con arreglo a -- unos principios y criterios que ha de procurarse sean generales y objetivos, en orden a reducir el grado de relatividad en la función de interpretación. Una vez que la realidad es entendida y expresada contablemente, nace una nueva categoría de problemas a la consideración humana, que podemos formular en una expresión resuntiva: "*El Hecho Contable*". -- El hecho contable es, pues, la versión interpretada, homogénea y calificada, de una realidad económica o socio-económica.

A medida que la realidad económica se ha complicado y que los criterios de interpretación de la misma, consiguientemente, se han vuelto más complejos, la consideración del *hecho contable* adquiere una mayor importancia, como base o fundamento de las relaciones humanas.

Pero el *hecho contable*, como hemos ya afirmado, es el producto de una interpretación de la realidad y toda interpretación, como sabemos, tiene factores subjetivos o, dicho en otros términos, la interpretación es necesariamente relativa. La relatividad en la interpretación de los hechos económicos puede agrandarse --y con frecuencia así sucede-- por la incertidumbre que les afecta. Una de las grandes tareas del técnico contable contemporáneo, producto a su vez de la investigación científica, es reducir el grado de incertidumbre y objetivizar el proceso de interpretación de la realidad económica y así ha nacido la doctrina de los llamados "*principios contables generalmente aceptados*", como fundamento y base para la captación contable de la realidad económica.

Una destacada manifestación de la complejidad de la realidad económica y social actual, la proporciona la llamada concentración económica y la disociación entre la propiedad o titularidad de los medios de producción y su control o gestión (3). La consecuencia de este fenómeno se ha traducido en la existencia de macrounidades económicas que responden a políticas dictadas desde la cúspide de una pirámide y que se proyectan sobre multitud de microunidades jurídicas. Uno de los objetivos, por tanto, de la técnica específica contable es la presentación de la realidad de esas unidades económicas a través de la integración de los estados contables correspondientes a sus múltiples presentaciones jurídicas.

La urgencia en la labor de alumbrar un derecho que apoye la ortodoxia del *hecho contable* se ha evidenciado en - el mal uso que se ha hecho de la relatividad contable y la - ausencia de normas legales de referencia obligada, fundamentalmente en la aplicación de criterios valorativos y la utilización de ficciones societarias. Por ello, también los penalistas se han ocupado del tema lo que, una vez más, resalta su vigencia social en la hora presente.

(3) De esta cuestión nos ocupamos en nuestro libro *ECONOMIA Y GESTION DE LA EMPRESA*, en el cap. III principalmente. Ed. ICE. Madrid 1976, pero el tema en cuestión aparece tratado en profundidad y con todo rigor, - por el Profesor Sixto Alvarez Melcón en su obra *GRUPOS DE SOCIEDADES*. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid 1978.

La configuración del hecho contable como ámbito de actuación del Derecho:

El *hecho contable* es, sin duda alguna, producto de la contabilidad. La contabilidad, desde el punto de vista que nos interesa destacar en este trabajo, cumple una función de interpretación de la realidad económico-social que ha de ser representada. Tal representación la encarna, por tanto, el *hecho contable*.

El *hecho contable* ha merecido siempre la consideración del Derecho, aunque no con la extensión, preocupación y profundidad que en el momento actual.

La configuración del *hecho contable* reside en la idea de orden. En efecto, el *hecho contable* se origina en la humana preocupación por el orden y por la necesidad de expresar lo -- cualitativo en términos cuantitativos (atribución de valores a cualidades) y también en la de simplificar lo cuantitativo, reduciéndolo a expresiones cualitativas (4).

Resulta, pues, que tanto el *hecho contable* como el Derecho, tienen un origen común que es la preocupación del hombre por el orden (5) en la presentación de los acontecimientos y para encauzar la regulación de las conductas huma-

(4) "EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO". José Ma Fernández Pirla. Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona 1983.

(5) L. Díez Picazo y A. Gullón. SISTEMA DEL DERECHO CIVIL. Ed. Tecnos. Madrid 1982, pág. 31. "El Derecho es un orden de la convivencia humana, inspirado en unos criterios de justicia."

nas. La Contabilidad cumple una función de ordenación que a su vez, exige de un análisis llamado *precontable* -que incorpora - el proceso de interpretación de la realidad- y una formalización contable, es decir, de registro y presentación de la realidad económica interpretada (6).

Pero la interpretación de la realidad, de acuerdo - con los cánones contables, está afectada de un amplio margen - de relatividad y, por consiguiente, el factor incertidumbre se halla presente en cualquier consideración de los documentos contables. De aquí la necesidad de que el Derecho eleve a categorías jurídicas los logros realizados por la técnica contable - en los procesos de interpretación objetivizada de la realidad.

Aunque no con la terminología actual, podemos afirmar que el *hecho contable* ha estado presente, siempre, en la - consideración del hombre, tanto como fenómeno individual (el - orden en sus cuentas), como fenómeno social, pero es a medida que la economía se ha acomplexado y, por otra parte, las conductas individuales o privadas tienen mayor trascendencia en la - consideración social y a su vez, lo social penetra más en los ámbitos privados, cuando el *hecho contable* adquiere mayor importancia y, consiguientemente, ofrece un mayor incentivo a la consideración del Derecho.

(6) Véase M. de Torres. *TEORIA Y PRACTICA DE LA POLITICA ECONOMICA*. Ed. Aguilar. Madrid 1964, pág. 19.
Puede verse también nuestra obra *TEORIA ECONOMICA DE LA CONTABILIDAD*. Edic. ICE. Madrid 1983, pág. 20 y sgtes. "*En esta misma dirección la que se ha denominado escuela italiana patrimonialista de la Contabilidad*". Véanse las obras de D'Alvise, Massi, Cecherelli y muchos otros que aparecen citados en nuestro referido libro.

CAPITULO III

EL ORIGEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD

EL ORIGEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD

Origen jurídico de la Contabilidad.

Como es sabido, el origen de la Contabilidad, como disciplina de estudio, está en la práctica de los registros - de los comerciantes y, el considerado como primer tratadista de la Contabilidad, Fray Lucas Paciolo, así lo reconoce en su obra "Suma Aritmética de Proportioni, Proportionalitate e Arte Magiore" en el capítulo "Tractatus Particularis de Computis et de Scripturis", que se limita a recoger y dar forma al sistema de cuentas usado en Venecia. Sería muy interesante estudiar cómo el desarrollo de la Contabilidad va íntimamente ligado al contrato de *comenda*, lo que nos llevaría a un estudio más completo de *a quien sirve y cómo sirve* la Contabilidad (1).

En el "Tractatus de Computis et Scripturis" se contiene el germen de lo que, con posterioridad, se ha denominado la *teoría personalista de las cuentas*, que no es otra cosa que el resultado de una concepción genuinamente jurídica de la Contabilidad (2).

(1) Sobre esta importante cuestión puede verse J. Blanco Campaña. REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS. Ed. El autor. Madrid-1980. En particular, págs. 5 y sgtes.

(2) Véase Fernando Boter Mauri. LAS DOCTRINAS CONTABLES. Ed. Juventud. Barcelona 1959, principalmente en los capítulos III y IV.

Basta, en efecto, para confirmar nuestro aserto la propia terminología, ya consagrada en la nomenclatura contable (*Debe* frente a *Haber*, *Pasivo* frente a *Activo*, etc.). En el cap. XII del Tratado XI del Título IX del libro de Paciolo, se dice que los asientos en el diario se habrán de ejecutar sobre la base de que para cada *deudor* ha de corresponderse un *acreedor*, aunque el propio Paciolo reconoce que el significado de las cuentas ha de corresponder, necesariamente, a créditos y débitos exigibles, aunque lo sean en un orden interno, cuando afirma:

"non sono altro che un debito ordine de la phantasia che si fa il mercatante; per lo qual, uniformemente servato, pervene a la notizia de tutte -- sue faccende; e cognosci facilmente per quello, se le sue cose vanno bene o male".

y más abiertamente admite la personificación de las cuentas cuando, con referencia al almacén de mercaderías, escribe la expresiva frase:

"fa tua imaginatione que questa botega sia una persona".

Sin embargo, cuando la gestión del patrimonio se -- confía a otras personas, la Contabilidad, en su expresión técnica, recupera plénamente su significado jurídico e identifica los cargos y abonos contables con las variaciones cuantitativas en las obligaciones.

Por la curiosidad que representa, merece la pena - que reproduzcamos el facsimil de la "SUMMA DE ARITHMETICA -- GEOMETRIA. PROPORTIONI: ET PROPORTIONALITA" y, seguidamente, el capítulo I del Tratado XI del Título IX de dicho libro.

Hemos tomado las referidas versiones de las publicaciones editadas en México por Giorgio Berni y Ramón Cárdenas, editadas en Monterey N.L., México, en 1.962.

En Brasil ha sido publicada, también, una cuidada edición con el comentario del libro de Paciolo, por los Profesores Francisco Valle y Armando Aloe (*).

(*) Ed. Atlas. Sao Paulo (Brasil). 1966.

Summa de Arithmetica geo-

metria. Proportioni: et proportionalita:

Nonamente impressa In Zololano su la riuu oil Venacense co
vnico carpionista Laco: Amenissimo Sito: de li antique, z
evidenti ruine, oi la nobil cita Venaco vitta illustra-
tos Cum numerosita de Tymptozij epitaphij
oi antique z perfette littere sculpiri vo-
tato: z cus finissimi z mirabil co-
lone marmorei: inumeri
fragmenti di alaba-
stro porpidi z serpentini. Lofe certo
lettor mio diletto oculata si-
de mirata vigne fot-
terra le ritro
uazo.

Continentia de tutta lopera:

De numeri e misure in tutti modi
occurenti.

Proportioni e pportionalita a notitia
del 1: de Euclide: e de tutti li altri
sui libri.

Diarsi: ouero euclide numero. 13. per
le quantita continue pportionali del
6: e 7: de Euclide extratte.

Tutte le parti de l'algosimo: doe reles-
re partiresi multiplicare: sumare: e so-
trare con tutte sue puz in sani e rotti
e radici e pgressioni.

De la regola mercantile vitta del 3. e
sui fondamenti co casi expleari p c m
8. 9. guadagni: perdite: transportatio-
ni: e interesse.

Parti: multiplicar: sumar: e sotrar de
le pportioni: e de tutte sorti radici.

De le tre regole del Catayn vitta pos-
tione: e sua origine.

Evidente general: ouer conclusioni nu-
mero. 64. abfoluere ogni cas che per
regole ordinarie non si podete.

Tutte sorte binomii e radici: e altre libere
irrationali del decimo de Euclide.

Tutte regole de Algebra vutte de la cola

e los libelche e fundamenti.

Expaghe in tutti modi: e los partire.

Socide de bellissimi: los partii e

fitri: pofioni: cottimfittelli: loggioni:
e godimenti.

Baratti in tutti modi semplice: compo-
site col tempo.

Cambi real: scchi: fittilli: e dismuti:
ouer commari.

Ceruiini
seruti semplici e a capo vauuo: e altri

Reli: faldisti: conti: de tpo e venaxie: de

reare a vn di piu partite.

Di: argenti: ellopo affinare: e carattare.

Adoli cast: e regioni straordinarie: va-
rie e viane: a tutte occurretie: como
nella sequente tauola appare ordina-
tamente de tutte.

Ordine a saper tener ogni cotto: e scriptu-
re: del quaderno in vinegia.

Tariffa de tutte vianze e costumi mer-
cantili in tutto el mondo.

Plentia e thetica de geometria: e de li
chiquoppe: regulari: e altri: e ppendenti

E molte altre cose de grandissimi piace-
rie: frutto: conumo oifusamente per
la sequente tauola appare.

TITULO NOVENO
 TRATADO XI
 TRATADO DE CUENTAS Y DE LA "ESCRITURA" ⁽¹⁾
 CAPITULO I
 DE AQUELLAS COSAS QUE SON NECESARIAS AL VERDADERO
 MERCADER ⁽²⁾, Y DEL BUEN ORDEN QUE DEBE TENER UN
 "MAYOR" CON SU "DIARIO", EN VENECIA Y TAMBIEN
 EN CUALQUIER OTRO LUGAR

— • • • —

A fin de que los reverentes súbditos de Usted, Magnífico y Magnánimo Señor, tengan completa idea del orden mercantil, pensé (además de las cosas antes dichas en esta obra) que era grandemente necesario compilar este particular tratado, y aquí esto sólo lo inserto, para que el presente libro a cualquiera pueda servir, acerca del modo de (llevar) las cuentas y la "*escritura*", así como su razón, y por esto entiendo darle las normas suficientes y bastantes para tener ordenadamente todas sus cuentas y libros.

Pero (como se sabe) tres cosas son necesarias al máximo para quien quiera con la debida diligencia comerciar (*mercantare*):

De ellas, la primera es la pecunia numeraria ⁽³⁾ y algunos otros bienes

(1) "*Tractatus xi, particularis de computis et scripencia*", en el original; (o "*Trattato de' computi e delle scritture*"). Lo hemos traducido en la forma indicada, aun cuando ninguno de los dos términos dichos tienen, en nuestro concepto, separadamente, traducción directa al castellano, de acuerdo con la idea aquí expresada. Para nosotros, "*computi e delle scritture*", o simplemente "*scritture*", los consideramos equivalentes a "teneduria de libros (por partida doble)", ya que tal es el espíritu del tratado que nos ocupa.

(2) "*Mercatante*" en el original; que traduciremos también como mercante o comerciante, de preferencia en sus derivados.

(3) "*Pecunia numerata*".

sustanciales, *iuxta illud phy, unum aliquid necessarium est substantia*, sin lo cual muy mal puede ejercerse el tráfico (mercantil). Ha pasado que muchos, antes sin nada, con buena fe comenzando, de grandes negocios se han hecho, y mediante del crédito fielmente observado, magnas riquezas han acumulado; y así, viajando por Italia, a muchos he conocido. Y en las grandes Repúblicas no se podía decir qué otra cosa era mejor que la palabra del buen mercader, y con ella se otorgaba juramento diciendo: *sobre la palabra del real mercader*. Esto no debe causar admiración, ya que, con la fe, cada uno católicamente se salva, y sin ella, será imposible complacer a Dios.

La segunda cosa que se requiere para el debido traficar, es ser buen contador y ágil computista ⁽¹⁾.

Y para esto conseguir (como arriba se ha visto) del principio al fin, hemos indicado las reglas y cánones que cada operación requiere, de modo que, por su propia cuenta, cualquier diligente lector, todo podrá aprender. Y para quien de esta parte no estuviese bien armado, en vano será la siguiente:

La tercera y última cosa necesaria, es disponer debidamente todo su negocio, a fin de que, con brevedad y en forma resumida, pueda tener noticia en cuanto a su *débito*, así como a su *crédito*, que a otra cosa no atiende el comercio (*tráfico*). Y esta parte, entre las otras, es utilísima, ya que sin el debido orden de la *escritura*, imposible sería dirigir sus negocios, y sin algún reposo, la mente estaría siempre en gran trabajo. Y a fin de que, con las demás, puedan tener éstas, ordené el presente tratado, en el cual se dá el modo para toda suerte de *escritura*, procediendo capítulo por capítulo. Y por el hecho de que no todo se puede escribir, con lo que se dirá, el ingenio personal a cualquier otro caso lo aplicará. Y nos serviremos para ello del *sistema de Venecia*, el cual ciertamente, entre los otros, es muy recomendable, y mediante éste, cualquier otro se podrá seguir.

Y esto lo dividiremos en dos partes particulares, una que le llamaremos *Inventario*, y la otra *Ordenación* ⁽²⁾ y primero del uno y después de la otra, sucesivamente, se tratará, de acuerdo con el orden del Índice (*Tavola*) preinserto, por el cual fácilmente el lector podrá encontrar lo necesario, según el número de los capítulos y hojas.

Quien quiera saber cómo tener con el debido orden un *Mayor* (*Quaderno*) con su *Diario* (*Giornale*), ponga mucho cuidado a lo que aquí con diligencia se dirá, y a fin de que bien se entienda el proceso, nos pondremos en

(1) En el original, "buon ragioniere e prompto computista".

(2) "Dispositione", (Disposizione), cuya idea implícita, en nuestra opinión, es la de sistema, método, normas, reglas, etc.

el lugar de una persona que por primera vez comienza a traficar (comerciar), indicando el orden en que debe proceder para tener sus *cuentas y escritura*, de tal manera que suscintamente pueda encontrar cada cosa en su propio lugar; por el hecho de que no asentando (*assetando*) las cosas debidamente en su lugar, se vería en grandísimo trabajo y confusión en todos sus negocios "*luxte comune dictum ubi non est ordo ibi est confusio*".

Y para que este sea un perfecto documento de cualquier mercader (mercante o comerciante), de toda nuestra exposición haremos, como antes he dicho, dos partes principales, las cuales aclararemos separadamente en seguida, de modo que cada quien aprenda y sepa cómo proceder.

Por primera cosa indicaremos lo que es el *Inventario* y cómo se debe hacer.

Es Giuseppe Cerboni en su *Primo Saggi de Logismo-graphia* * quien claramente formula la doctrina jurídica de la Contabilidad, como así nos lo revela Boter Mauri cuando dice (3):

"... que las personas que administran el patrimonio de la hacienda o que toman parte en dicha administración (agentes y corresponsales) tienen relaciones jurídico-contables con el Propietario, y como consecuencia establece la distinción entre propietario y gestor, y que las "cuentas" son parte accesoria de los mencionados agentes y corresponsales para poder representar las referidas relaciones de derechos y obligaciones existentes entre el propietario y sus agentes y corresponsales. Por tanto, la diferencia entre la doctrina clásica y la cerboniana consistía en que donde los clásicos consideraban "cuentas personales", los logismograficos estimaban "cuentas personales de derechos y obligaciones".

y así, podemos afirmar que nace la escuela jurídica de la Contabilidad. A este respecto no puede ignorarse que esta concepción cerboniana puede resultar muy influida por la propia profesionalidad del autor, que la ejercía en el ámbito de la Contabilidad Pública. Hay que reconocer, sin embargo, que Cerboni fue un precursor de la doctrina que, a posteriori, se ha formulado por tratadistas actuales (4) en la contemplación de

(3) Ob. Cit. pág. 171.

(4) Puede verse nuestra obra *TEORIA ECONOMICA DE LA CONTABILIDAD*. Ed. ICE. Madrid-1983. Págs. 64 y sgtes.: Un estudio histórico, profundo y riguroso del pensamiento contable, en relación con la evolución de los hechos, lo ofrece la obra *"HISTORIA Y DOCTRINAS DE LA CONTABILIDAD"* de Joseph H. Vlaeminck. Traducción española de José María González Ferrado. Ed. Ejcs. Madrid-1961.

la realidad económica vigente, ésto es, la distinción entre propiedad y control de los medios de producción. La clara visión que tuvo Cerboni, en orden a su formulación contable, resulta evidente en los *axiomas contables* que postula en su libro y que son los siguientes (5):

19. *Toda administración consta de una o más haciendas; y todas hacienda tiene un Propietario a quien pertenece (o absolutamente o por representación) la materia a administrar; y no se puede administrar sin que el Propietario entre en relación con Agentes y Corresponsables.*

29. *Tener la propiedad de la hacienda es un hecho distinto de tener la administración de la misma.*

39. *Tener la administración de la hacienda es un hecho distinto de tener la custodia de la substancia o de -- las cosas que componen la hacienda, respondiendo de -- ellas materialmente.*

49. *No puede crearse un deudor sin crear simultáneamente un acreedor, o viceversa.*

59. *El propietario, administre o no la hacienda, es, -- de hecho, en relación con los agentes y corresponsales, acreedor de la substancia de la hacienda y deudor del pasivo de la misma.*

69. *El débito y el crédito del Propietario sólo varía por el hecho de pérdidas o de beneficios, o por la ampliación o reducción del capital inicialmente aportado.*

(5) Boter Mauri. Obra cit. pág. 172.

La plasmación contable de la práctica cerboniana o jurídica de la Contabilidad, la encontramos en la propia -- forma de los *asientos* o anotaciones contables en los libros Diario y Mayor. El asiento de apertura de la Contabilidad -- se expresaría en el libro Diario, siguiendo las directrices del pensamiento de Cerboni, de la siguiente manera; por -- ejemplo y en relación con la cuenta de existencias se formu-- laría:

*Agente de mercancías es personalmente deu-
dor, por la custodia para su administración
que recibe del propietario, que es perso--
nalmente acreedor, por la entrega que le -
realiza.*

Naturalmente la expresión se simplificaría de la -- siguiente forma:

Mercancías a Capital.

Asiento contable en el que la cuenta de mercaderías (adeudo) refleja el débito del *agente*, personificado como -- gestor de mercaderías, y la cuenta de capital (acreditado) -- representa al *propietario*, que es acreedor frente al *agente* por las mercancías que para su gestión le ha confiado.

Análogamente en el libro Mayor se abre una cuenta, ésto es, un estado, en cuya parte izquierda encabezada con el nombre de *Debe*, se anotan los débitos del titular de la -- cuenta, en nuestro caso el gestor de mercaderías; y en la -- parte derecha encabezada con el título de *Haber*, los créditos

que el gestor de las mercancías adquiere en razón de las entregas que en el ejercicio de su función realiza, del valor que le ha sido confiado.

Aunque, por ejemplo, en una venta de mercancías se realice la anotación contable de

Cientes a Mercancías

en la interpretación jurídica de la Contabilidad, se entiende que la relación de crédito-débito, no es directa entre el gestor y el cliente, sino que pasa necesariamente por el propietario, de tal modo que las anotaciones procedentes en el orden de aplicación de esta teoría, serían las siguientes:

Propietario a Mercaderías

Cientes a Propietario

De esta forma, se explica jurídicamente toda la mecánica formal contable, a través de los sistemas de cuentas representativas del propietario, gestores y corresponsales, siendo estos últimos los terceros que mantienen relación -- con la empresa, en concepto de clientes, proveedores, o deudores y acreedores en general, en el concepto jurídico, es decir, como titulares de derecho u obligaciones, frente a la unidad económica o empresa.

Si de los libros Diario y Mayor pasamos al balance, para Cerboni, el activo expresa la *sustancia* de la hacienda, pero como conjunto de posiciones deudoras de Agentes y Corresponsales y el pasivo la *contrasustancia* (Cecherelli) o las fuentes de financiación (en terminología más actual), como conjunto de los créditos que frente a la unidad económica ostentan los corresponsales o el mismo propietario.

La concepción jurídica de la Contabilidad ha tenido una presencia muy acusada en España, prácticamente hasta la creación de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, en la que -creemos que por primera vez- se hace en nuestra patria una formulación de la Contabilidad, contemplando la economía - en su doble versión *macro* y *micro* (6).

Sin intentar hacer un catálogo de los destacados - tratadistas españoles en materia de Contabilidad, concebida al servicio del Derecho, e incluso, como disciplina jurídica, hemos de citar el trabajo de Antich Roca que, en 1565, publica - "*Compendio y breve instrucción para tener libros de cuentas*", - obra prácticamente traducida del holandés Valentín Mennher de Kempten. La primera obra original de un español fue el libro de *Cara y Manual de Cuentas de Mercaderes*, publicado en -- Barcelona en el año 1590. por Salvador Solórzano (7).

Se ocuparon de la Contabilidad en España, con un matiz marcadamente jurídico, entre otros, los siguientes tratadistas:

- José María Brost: "*CURSO COMPLETO DE TENEDURIA DE LIBROS O MODO DE LLEVARLOS POR PARTIDA DOBLE*". Imprenta de E. Aguado. Madrid 1.825.

(6) Boter. Ob. Cit. Pág. 58.

(7) Es muy interesante la lectura del opúsculo de Esteban Hernández Estévez: *TRAS LAS HUELLAS DE BARTOLOME SALVADOR DE SOLORZANO*, autor del *primer tratado especial de Contabilidad por Partida Doble*. Madrid 1590. Ed. Re vista de Derecho Mercantil. Madrid 1983. Núms. 167-168.

- Antonio Sacristán y Zavala: *"TEORIAS DE CONTABILIDAD GENERAL Y DE ADMINISTRACION PREVISTA"*. Reus. Madrid 1.918.
- Constantino de Horta y Prado: *"TRATADO UNIVERSAL DE TENEDURIA DE LIBROS"*. Librería J. Albele. La Habana 1.931.
- Ramón Cavanna Sanz: *"LECCIONES DE CONTABILIDAD"*. Madrid 1.931.
- Eloy Martínez Pérez.
- Arturo Forcat Rivera, etc. etc.

Sólo mucho mas tarde empezaron a calar en nuestros tradistas de Contabilidad, las concepciones no estrictamente jurídicas de la Contabilidad. Podemos citar en esta línea renovadora a Juan José del Junco y Reyes con su *"teoría anfisográfica de la contabilidad"*, Egmidio Rodríguez Pita que inicia en España la difusión de la Contabilidad, concebida en Italia como Ragione--ria, y ciencia de los equilibrios patrimoniales, etc. etc.

La Contabilidad y el Derecho Mercantil

La Contabilidad, cualquiera que sea la concepción que se mantenga respecto de la misma (escuelas jurídicas o escuelas económicas) (8), sirve, evidentemente, a la vida social y, por consiguiente, desde sus orígenes fue considerada por el Derecho. Por ello no podemos omitir en este capítulo una necesaria referencia a la regulación jurídica de la Contabilidad, contenida en el Derecho Mercantil, aunque ello no constituya ciertamente el objeto de nuestro trabajo.

El Derecho Mercantil ha construido una doctrina jurídica de la Contabilidad, que discurre en tres fundamentales direcciones, a saber:

primera. La llevanza de los libros y registros -- contables, bajo el doble aspecto material y formal, y la formulación de los documentos resultantes de los mismos.

segunda. Los criterios de valoración contables y su aplicación, contenidos, fundamentalmente, en España en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas.

tercera. El valor probatorio de la Contabilidad -- en el orden jurídico. Esta, quizás, sea la cuestión que más nos interesa destacar en nuestro trabajo, toda vez que sí se

(8) Véase sobre el tema de LAS RELACIONES CONTABILIDAD-DERECHO MERCANTIL, el libro de J. Blanco Campaña "REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS". Págs. 57 y sgtes.

lograra el alumbramiento de un Derecho Contable, es evidente - que, la eficacia jurídica de la Contabilidad experimental -- una profunda transformación.

La significación jurídica de la Contabilidad:

En una primera aproximación, podemos plantear esta cuestión preguntándonos si la Contabilidad constituye una - técnica capaz de instrumentar la representación de derechos y obligaciones y, consiguientemente, de la interpretación de contratos, o si por el contrario, la registración contable queda limitada a la constatación de hechos, no correspondiendo a la misma la registración de contratos ni la adveración de derechos y obligaciones. La respuesta a este planteamiento ha sido dada ya por la doctrina y la jurisprudencia mercantilista.

Garrigues se manifiesta, basado en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, en abierta oposición sobre la entidad jurídica de la Contabilidad en relación con la prueba de derechos, obligaciones y contratos. Dice Garrigues, recogiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que el valor probatorio de los libros contables no vá más allá de "*demostrar hechos materiales, ni hechos jurídicos, ni derechos*" y que "*los - contratos no son objeto de asiento en los libros de comercio*" (9).

(9) J. Garrigues. Curso de Derecho Mercantil. Tomo 12. Madrid 1982. Pág.643

Por el contrario, Rodrigo Uria manifiesta un criterio más amplio en cuanto a su concepción sobre el significado jurídico de la Contabilidad. Después de afirmar que *"en el empleo de la Contabilidad, inapreciable instrumento auxiliar del Comercio, han jugado inicialmente razones puramente económicas o técnicas, y sólo más tarde recoge el Derecho por razones de interés general lo que ya era uso o práctica constante en el comercio"* (10), admite que las inscripciones contables no carecen de sustancia jurídica, siendo contrario, por lo tanto, al rigor de la jurisprudencia que limita la probanza de la Contabilidad a los simples hechos económicos, porque, en definitiva -nos dice Uria- sobre el acontecer económico, reflejado en la Contabilidad se siguen unos efectos en el ámbito jurídico.

Tal vez, pueda contribuir eficazmente a resolver la polémica respecto del significado jurídico de la Contabilidad la reforma habida en el Código de Comercio, al establecerse, en su redacción actual (artículo 47), que el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. (11).

(10) Rodrigo Uria: Derecho Mercantil. Madrid 1976. Págs. 99 y siguientes.

(11) La anterior redacción del Código de Comercio establecía:

Art. 48. *".... los libros de los comerciantes probarán contra ellos ... pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen"*

Superada la polémica entre partidarios y contrarios a la eficacia de la Contabilidad, en el orden de la prueba, - con la nueva redacción del correspondiente articulado del Código de Comercio, lo que deja ya sin significado la doctrina sobre la naturaleza de dicha prueba (documento privado, documento autenticado, confesión extrajudicial, etc.), cabe que nos planteemos el significado jurídico de la Contabilidad en un nuevo esquema y bajo perspectivas distintas de las que hasta ahora se han venido haciendo, sobre todo, si la creación del Derecho contable tuviera lugar.

En capítulos anteriores y en las líneas que preceden en éste, hemos tratado de evidenciar cómo el Derecho ha venido a servir las exigencias sociales de cada época en la materia concreta que nos ocupa. Hemos visto así cómo inicialmente la Contabilidad se configuraba como una disciplina *cuasi jurídica* para la exigencia de las responsabilidades patrimoniales nacidas de la administración de un patrimonio y con ello se enlazaba con el contrato de *comenda*. Más tarde, el Derecho Mercantil asumió la ordenación de la Contabilidad de los comerciantes pero, en la actualidad, la proliferación de normas contables y la expansión y significado social del *hecho contable* aconsejan una mayor especialización jurídica en la consideración de la Contabilidad, añadiendo a razones más poderosas la necesidad práctica de que el *hecho contable* sea formulado con unicidad y susceptible de, en su formalización jurídica, ser objeto de aplicación múltiple. Con ello se evitarían, ciertamente, las interpretaciones "*sesgadas*" de la Contabilidad conforme con intereses parciales, como pueden ser los de carácter fiscal.

El *hecho contable* pretende ser expresión de "*imagen fiel de la realidad*" y el Derecho contable habría de asumir tal concepción elaborada técnicamente, como base y fundamento de su propia esencia jurídica.

Por lo tanto, la elaboración del Derecho contable, como respuesta actualizada del Derecho a las exigencias socio-económicas de la hora presente, exige la previa recopilación jurídica de los principios inspiradores del proceso de captación de la "*imagen fiel de la realidad*".

A la búsqueda de la imagen fiel de la realidad económica y al análisis de los principios contables, racionalmente deducidos por la técnica y que han de ser asumidos por el Derecho, dedicamos el capítulo siguiente.

La Contabilidad, que como decimos en la página anterior, siempre ha sido objeto de consideración por parte del Derecho, aumenta su *vis atractiva* a medida que el *hecho contable* va adquiriendo mayor trascendencia social. Esta trascendencia social del *hecho contable* exige históricamente de una regulación específica y autónoma que se ha de lograr precisamente cuando tal regulación se unifique e integre en un cuerpo de doctrina, es decir cuando la normatividad contable se ordene como *sistema jurídico*.

El interés social de la Contabilidad, motivación del Derecho

El Profesor Blanco Campaña (12) justifica la consideración jurídica de la Contabilidad, habida cuenta de los intereses que ésta tutela, destacando entre ellos y como principales:

- a) *el interés del propio empresario por tener una visión auténtica de la realidad de su empresa.*
- b) *La protección de los acreedores de la empresa.*
- c) *El interés, en general, de la Contabilidad, por tener información sobre la marcha de las empresas.*
- d) *La apoyatura necesaria para la gestión tributaria de los impuestos.*
- e) *La calificación de la conducta empresarial en los casos de falencia.*

A los fines sociales destacados por Blanco Campaña, ha de añadirse, sin duda alguna -en los momentos actuales-, la necesidad dimanante de las exigencias en el desarrollo de la economía, basada en las relaciones internacionales y en el agrandamiento de las dimensiones empresariales (13). Pero también es un hecho reconocido, precisamente por la importancia con que el Derecho ha venido considerando a la técnica contable en su función de definir situaciones y conductas económicas,

(12) Blanco Campaña "EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA". Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1983. Págs. 25 y sgtes.

(13) A este respecto expone Carlos Cubillo (prólogo a la publicación: COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, 7ª DIRECTRIZ". Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1984) que, mientras la 4ª Directriz de la Comunidad Económica Europea se preocupa de la información contable y financiera de las sociedades, comunidades jurídicas independientes, la 7ª Directriz responde a la necesidad de informar sobre los grupos de sociedades y nos aclara que, en la actualidad, se ha roto la "simbiosis informativa unidad jurídica-unidad económica" porque se da con frecuencia la pluralidad de sujetos jurídicos contruidos sobre una sola unidad económica.

La unidad económica la constituye, pues, el grupo de empresas "o en un ámbito más restringido, el grupo de sociedades". Y todavía añade Carlos Cubillo "sin los grupos de empresas no cabe concebir el mundo económico occidental, ya que los mismos son, con todas sus consecuencias, la punta de lanza del capitalismo moderno y, en definitiva, — una de sus fuerzas motoras". Los grupos de empresas son hoy, el equivalente a lo que fueron las sociedades anónimas en los albores del capitalismo moderno (Ob. Cit. pág. 10).

que el Derecho ha configurado la Contabilidad. Bastaría una ~~enumeración~~ -que no hacemos por razones de brevedad- a las distintas Leyes y disposiciones de menor jerarquía que tienen contenido contable o, de alguna manera, hacen referencia al *hecho contable*. Y no nos referimos sólo al Código de Comercio y a la Ley de Sociedades Anónimas; pensamos en la regulación jurídica de las quiebras, en ~~las~~ normas legales dictadas en el ámbito fiscal, etc. etc.

Pero no es éste el tema que ahora nos ocupa, aunque, todo lo expuesto, constituye antecedente de nuestra preocupación en este trabajo. Nuestro objetivo es el de destacar cómo la expresión contable de una realidad, que ha supuesto un proceso de interpretación, captación y registro -que es el que -constituye el *hecho contable*- puede llegar a determinar una -ruptura epistemológica del Derecho tradicional, que sería fá-cilmente admisible bajo una consideración estructuralista del Derecho, que consistiría en el nacimiento de una disciplina jurídica autónoma y especializada, respondiendo así al reto de la sociedad actual.

El *hecho contable* ha adquirido en nuestros días, una significación e importancia que no tuvo en etapas anteriores, al propio tiempo que una mayor complejidad en su formulación, por entrañar de relaciones y consecuencias sociales que no tenían lugar cuando la contabilidad respondía a las simples exigencias del buen orden de la administración privada.

El agrandamiento de la economía, por consiguiente, - el mayor carácter social de ésta, el desarrollo tecnológico y, en particular, de los procesos de comunicación y de captación

de la realidad, son los condicionamientos que dan lugar al espectacular giro en las relaciones entre Derecho y Contabilidad, de tal modo que la misma pasaría a ser el campo de actuación, - es decir, el objeto de aplicación directa del Derecho. El Derecho especializado incidiría de esta forma sobre la Contabilidad, variando su propia axiomática con lo que, la construcción jurídica del *hecho contable*, evitaría los perjuicios de la regulación de la Contabilidad desde distintos puntos de vista y en servicio de unos fines específicos con detrimento de otros.

La veracidad contable y la legalidad

En este intento de configurar el *hecho contable* como ámbito de actuación exclusivo y excluyente de un Derecho específico o de una rama del Derecho especializada, nos hemos de plantear, en primer término, la problemática acerca de la veracidad y autenticidad contables (14). El objetivo, ciertamente, - de la Contabilidad, es la formulación veraz de la realidad a través de una interpretación que, es deseable, sea objetiva y generalizada, por lo que ha de responder a unos cánones previamente establecidos. Tal objetivo puede considerarse ya como lo grado en la Contabilidad como técnica pero, todavía, no podemos hablar en términos precisos, de la necesaria consagración jurídica que constituya la base para su admisión generalizada.

La objetivización jurídica de las normas técnicas contables, facilitaría, además, la tarea de interpretación, sin ambigüedades, de los estados contables o financieros, con lo que el Derecho contable recogería también la problemática de la valoración jurídica de los resultados obtenidos en la censura de cuentas y en la auditoría.

(14) Sobre el concepto de la VERDAD CONTABLE como VERDAD JURIDICA, véase J. Blanco Campaña: "REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS". Pág. 258.

En orden a lograr obtener una normativa jurídica que llene las necesidades expuestas, nos hemos de plantear las si guientes cuestiones:

Primera: Si la regularidad contable que ordena el Derecho es garantía de la veracidad contable (15).

Segunda: Si la función interpretativa de la Contabilidad, con ducente a la denominada *imagen fiel de la realidad*, es suscep tible de regulación jurídica.

Tercera: Si la aplicación de la Contabilidad en el orden de - la convivencia es, a su vez, también susceptible de ordenación por parte del Derecho.

Sobre la respuesta a estas tres cuestiones puede cons truirse, fundamentalmente, el Derecho Contable (16). Por éso y aun que sea con carácter provisional, vamos a intentar, en las lí neas que siguen, dar respuesta a las preguntas formuladas y, - sobre todo, concretar el alcance de las mismas.

A la primera cuestión se puede responder, con muy po cas dudas, que la ordenación legal de la Contabilidad, en Es-- paña y hoy en día, resulta a todas luces, insuficiente para ga rantizar la función expresiva de la Contabilidad, ya que la -- economía ha evolucionado en extensión y profundidad y los mé-- todos de captación de la misma, se han desarrollado técnica--

(15) Quizá esta pregunta será mejor comprendida si la planteamos retrospec tivamente, diciendo "*si la regularidad contable que ha venido ordenan do el Derecho tradicional, ha constituido garantía de veracidad conta ble*".

(16) Blanco Campaña. Ob. Cit. Pág. 255. Consecuentes con esta idea, decia mos en las primeras páginas de este trabajo, que la materia del Dere cho Contable sería, por un lado, la asunción jurídica de los princi pios generalmente aceptados ya elaborados por la ciencia contable, en orden a la captación de la realidad económica, y por otro, la elabora ción de modelos jurídico contables.

mente, sin que las normas jurídicas hayan experimentado la evolución correspondiente o, al menos, no lo hayan hecho dentro de una unidad de doctrina sino, a lo sumo, con soluciones parciales y, por consiguiente, desde puntos de vista interesados.

La segunda cuestión constituye hoy el "nudo gordiano" del desarrollo contable y podemos decir que se encuentra, precisamente, en trance de ser resuelta y de ello resultará el --alumbramiento cierto del Derecho contable. Quizá, el primer paso en este orden desde un punto de vista estrictamente jurídico, lo ha dado Francia con su Ley General de Contabilidad del año 1983, pero la cuestión subyacente está en el estudio y aceptación de los llamados *principios contables generalmente aceptados*. El análisis de tales principios, su captación en las directrices de la Comunidad Económica Europea y, por último, la creación y desarrollo de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad "IASC" (17) para su difusión y cumplimiento entre los Estados miembros, son aportaciones básicas para la creación del Derecho Contable que destacan además su significado internacional. El paso de convertir tales *principios generalmente aceptados* en normas de Derecho, aunque con toda la discrecionalidad que su aplicación puede comportar, es la tarea que hoy se viene realizando y cuya culminación generará el Derecho contable como cuerpo de doctrina. Pero para conseguir este objetivo no resulta suficiente, ni el trabajo de los expertos contables agrupados en la International Federation of Accountants (IFA), ni tan siquiera las leyes parciales que en los distintos países de la Comunidad se ocupan de la aplicación del Plan General de Contabilidad. Es necesario dar un paso más adelante en el que se consagren, definitivamente, las normas contables como Derecho sustantivo y

(17) International Accounting Standards Committee. En la pág. 97 nos ocupamos del nacimiento y significado de esta institución.

en el que se cree la propia jurisdicción contable, en el sentido de orden jurisdiccional especializado, capaz de entender y juzgar del tema o que, por lo menos, se alcance la especialización judicial sobre la materia. En otro capítulo de este trabajo nos ocupamos de la cuestión.

Por último, la tercera cuestión que nos hemos planteado tiene su respuesta en todo cuanto se refiere a la llamada - "auditoría contable". También de esta cuestión nos ocupamos en otro capítulo y por ello, no somos más extensos ahora, aunque, sin embargo, conviene anticipar la idea de que, si la Contabilidad constituye una forma de lenguaje que como tal ha supuesto, previamente, una actitud intelectual y reflexiva de la interpretación de la realidad, el que podemos calificar como -- "hombre de la calle" no tiene por qué, fuera de una cultura general básica, conocer con detalle la técnica de interpretación de la Contabilidad. Sin embargo, el "hombre de la calle" es, - en nuestro mundo contemporáneo, un intérprete -aunque, quizá, pasivo en la mayoría de los casos- del acontecer económico, en cuanto que es perceptor de rentas (salariales o del capital), ahorrador o inversor y por ello, ha de estar lógicamente preocupado en recibir información adecuada sobre las magnitudes -- económicas que le afectan. Esta información adecuada la proporcionan los especialistas en Contabilidad y en Auditoría, ya pertenezcan al ámbito del llamado control interno o del control externo de las unidades económicas.

Por la relevancia, pues, que en el orden social tiene la función auditora, nos hemos de preguntar si el Derecho también se ha de ocupar de valorar los procesos de auditoría, analizando su significado y su posible alcance en todas las aplicaciones sociales a que haya lugar. Esta es otra de las cuestiones en -

las que hoy, sin duda alguna, se trabaja y, concretamente, en España y en el momento de redactar estas líneas se encuentra en curso de estudio un Proyecto de Ley sobre el tema. Pero de esta cuestión nos ocuparemos más adelante.

Apotegma.

Si el fin del Derecho es la realización de la idea de justicia, ello será válido en cualquier manifestación concreta del orden jurídico y también, por lo tanto, del Derecho Contable. Si el Derecho busca la *verdad jurídica* como expresión de cualquier manifestación de la verdad expresada en términos jurídicos, el Derecho Contable buscará, pues, la elaboración y formulación de la verdad contable, como una verdad jurídica (18).

Sin embargo, la idea de justicia que quizá lata en el fondo de todas nuestras conciencias, es muy difícil de precisar, es decir, de buscar sus perfiles o de aprehender en una breve formulación. La versión de que *la justicia consiste en dar a cada uno lo suyo*, constituye una petición de principio a juicio de Lois Estévez, porque ¿cómo se determina "lo suyo"? (19). Lois Estévez se inclina porque la noción de justicia cuya realiza-

(18) Blanco Campaña. REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS. Pág. 258.

(19) Más aproximada, por su menor compromiso, resulta la información de justicia de Platón, citada por Lois Estévez (Pág. 142 de su libro -- "LA LUCHA POR LA OBJETIVIZACION DEL DERECHO"), en el sentido de que "es justo dar a cada uno lo que se le debe".

ción incumbe al Derecho, debe de tener un contenido eminente-
mente económico -afirmación que lleva implícita la importan-
cia de la contabilidad y el Derecho Contable- cuando dice, im
primiendo al cumplimiento del ideario de justicia un sentido
dinámico:

*"Todo ser humano, por el sólo hecho de haber
nacido, dispone de un crédito providencial
sobre una parte de los bienes escasos de la
tierra que la sociedad que está detentando
interinamente, debe hacerle efectiva". (20)*

(20) Ob. Cit. Pág. 173.

CAPITULO IV

EL HECHO CONTABLE Y SU CONCRETIZACION

EL HECHO CONTABLE Y SU CONCRETIZACION (*)

Los presupuestos fácticos del Derecho.

Hemos hablado hasta ahora de la función interpretativa que de la realidad económica realiza la Contabilidad, generando como producto último de dicho proceso, el *hecho contable*. El *hecho contable* cobra importancia históricamente, cuando se constituye en base de otras actuaciones sociales. Hablando en la terminología estructuralista diríamos que el *hecho contable* pasa, de tener un carácter de *significado* a tener un carácter de *significante*. Al igual, por ejemplo, que determina las actuaciones irregulares de carácter privado, cuando tienen una trascendencia social, pueden constituir el hecho penal, -- así ha sucedido con el *hecho contable* y su naturaleza actual -- es lo que justifica, precisamente, su consideración y ulterior regulación armónica y unitaria por el Derecho.

Las notas, por tanto, de unicidad, significado social y generalización en su concepción, son las que configuran la noción del *hecho contable*.

Pero, quizá, sea conveniente profundizar más en la naturaleza del *hecho contable* en su origen histórico y en -- sus perfiles actuales para no incidir en confusas interpreta-

(*) El término *concretización del hecho* lo tomamos de Miguel Cajal, METODOLOGIA DE LA APLICACION DEL DERECHO, pág. 36 y sgtes. Aunque no figurado en el Diccionario de la Academia Española, éste término tiene un significado distinto del proveniente del verbo concretar, ya que concretizar viene a expresar la idea de una concreción teleológica, es decir para un fin determinado o bien vista la concreción desde un punto de vista determinado; así "la necesidad de concretar el hecho como fundamento del Derecho".

ciones del mismo que dificultarían, lógicamente, su asunción jurídica en un Derecho especializado. Utilizando la metodología estructuralista, podríamos decir que se impone la *distinción* de la *diferencia* como fase previa a la ruptura epistemológica que ha de alumbrar el nacimiento del Derecho Contable.⁽¹⁾

En este intento partimos de las consideraciones ya realizadas hasta ahora y de todas conocidas. El *hecho contable* es el producto de la técnica contable, si bien dicha técnica responde a unas concepciones científicas. Manuel de Torres distinguió acertadamente entre análisis precontable y técnica formal de la Contabilidad. De este tema también nos hemos ocupado, modestamente, en otros trabajos. La característica del análisis precontable estriba en la admisión científica de unos criterios interpretativos de la realidad que revisten las formas de axiomas o postulados, según tengan un valor abstracto -dentro de lo que cabe en una disciplina social- o, por el contrario, respondan a finalidades concretas y determinadas.

Cuando las premisas que informan el análisis contable son aceptadas con carácter de generalidad, pueden aportar un material decisivo en la construcción lógica de un Derecho que ha de apoyarse, fundamentalmente, en la realidad a la que ha de servir. Pero la ciencia de la Contabilidad antecedente se hace eficaz a través de la técnica y, por tanto,

(1) Anthony Wilden. SISTEMA Y ESTRUCTURA. Ed. Alianza Editorial. Madrid-1979. Pág. 185:

"El paso de la naturaleza a la cultura tal como lo estudia Levi Strauss depende de los principios simples a) la ley de distinción de la diferencia y b) la introducción correlativa del componente discreto, discontinuo y combinatorio dentro del continuo no discreto de la naturaleza".

es mediante la asunción por el orden jurídico de los principios y normas técnicas como se llegará a la construcción de un Derecho Contable.

En el intento de perfilar el *hecho contable* y después de destacadas las características fundamentales que lo integran, hemos de subrayar que la esencia del mismo está ligada, fundamentalmente, a la *idea de orden*. A este respecto, decíamos en nuestra publicación "El Hecho Contable y el Derecho" (2) que, mientras la idea de orden proyectada sobre la Contabilidad afecta sólo al ámbito meramente individual, no podemos hablar del *hecho contable* como soporte del Derecho y, sólomente, cuando esa idea de orden contable tiene una relevancia social, surge la consideración del *hecho contable* por parte del Derecho.

-
- (2) El autor. Discurso de ingreso, como Académico de Número, en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona 1983.

"Entre las concreciones de las actuaciones humanas está el *"hecho contable"*. El *"hecho contable"* aparece íntimamente vinculado a la idea de orden y como tal afecta al individuo con independencia del grupo, pero además esta idea de orden que configura al *"hecho contable"* se transmite del individuo al grupo y también está presente en las relaciones entre los grupos. A medida, pues, que el *"hecho contable"* trasciende de un ámbito puramente individual para integrarse en el social, pasa a constituir objeto del Derecho y consiguientemente la regulación del mismo será tanto más intensa cuanto más relevancia social tenga. Por éso no es de extrañar que el alumbramiento del Derecho Contable se plantee en una etapa avanzada del desarrollo de la humanidad en que el fenómeno contable impregna fuertemente toda la actividad social del grupo".

Una precisión más nos interesa destacar para completar la caracterización del *hecho contable*. El *hecho contable* responde, también, a la necesidad que el hombre tiene de expresar lo cualitativo en términos cuantitativos (atribución de valores a cualidades) y viceversa, de significar lo cuantitativo expresándolo en forma cualitativa. Las conmutaciones expuestas, a las que también nos referimos en nuestro ya citado trabajo, contribuyen a ordenar el *hecho contable* y a facilitar su consideración por parte del Derecho.

El hecho y su concretización

En su discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Miguel Casals Colldecarrera, plantea el problema que dá título a este epígrafe: La necesidad de concretizar el *hecho* como fundamento del Derecho. (3) Se trata, nos dice, de ensamblar dos ámbitos que, aunque se han querido presentar como diferentes conceptualmente, por un lado el mundo de los "hechos" y por otro el del "Derecho" como conocimiento abstracto y dogmático, no lo son. El Derecho, afirma Casals, *no es independiente ni pertenece a otro ámbito distinto de la realidad fáctica*. Y todavía añade: *"Es más, el Derecho no es ajeno a los hechos de la vida en sociedad que regula"* y agrega *"que la norma jurídica que pueda parecer más abstracta contiene ya insita una situación fáctica a cuya regulación está dirigida"*.

Hans Kelsen, en su conocida obra "Teoría Pura del Derecho" (4) afirma que todo lo que acontece tiene su signi-

(3) Ob. cit. Pág. 36.

(4) Hans Kelsen. TEORIA PURA DEL DERECHO. Ed. Universidad Nacional de México. 1981.

ficado jurídico, que la norma es un esquema de explicación - conceptual de la realidad y, también, que las normas, inspiradas en los acontecimientos, regulan no sólo el *ser*, - sino el *deber ser*.

Referido todo lo expuesto a nuestra investigación, - llegaremos a la conclusión de que el *hecho contable* como producto de la técnica contable, científicamente fundada, concretiza la realidad -lo que Kelsen denomina "naturaleza" en términos más generales- sobre la que se ha de construir el - edificio jurídico del Derecho Contable.

La técnica contable ha concretado ya el *hecho contable* y esta concreción tiene una vigencia clara en el tiempo y de carácter muy extendido en el espacio, precisamente por la facilidad de comunicación y consecuentemente de las relaciones económicas internacionales. La problemática, por consiguiente, de la *concretización jurídica* del *hecho contable* encuentra un soporte suficientemente estable en el *hecho contable*, alumbrado por la técnica de la Contabilidad. En este sentido, por tanto, podemos concluir diciendo que la tarea - de asumir en proposiciones jurídicas las proposiciones técnicas, sobre las que se ha construido el *hecho contable*, no ha de ser excesivamente compleja, aunque, naturalmente, la *aprehensión jurídica* de las proposiciones técnicas no va a ser - totalizadora, sino que afectará sólo a aquellas que por su - objetividad manifiesta y su aceptación generalizada lo permitan.

La concretización, por consiguiente, del *hecho contable* es, pues, el presupuesto previo para la asunción jurídica del mismo.

CAPITULO V

TEORIA GENERAL DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS

TEORIA GENERAL DE LOS PRINCIPIOS
CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS

El significado de los principios contables

La tarea de concretar el *hecho contable* como presupuesto del Derecho que nos planteamos en el capítulo anterior, pasa necesariamente por la revisión de los llamados *principios generalmente aceptados* elaborados por la técnica contable.

La técnica contable, con base a la ciencia de la contabilidad, ha elaborado, en orden a su aplicación práctica, - una serie de principios -algunos de los cuales han sido aceptados como axiomas y otros como postulados- por medio de los cuales puede captarse contablemente y con objetividad la realidad económica.

A la consideración de dichos principios dedicamos -- las siguientes páginas de nuestro trabajo, porque su calificación y estructuración constituirán los supuestos fácticos del Derecho especializado, en cuya consecución intentamos colaborar.

Pero comencemos estudiando primeramente la etimología del término "principio" y el posible alcance semántico de di--

cho término. La palabra "*principio*" hace referencia, según el Diccionario de la Real Academia Española (1), al "*primer instante del ser de una cosa o punto que se considera como primero en una extensión o cosa*", pero también significa la base, fundamento, origen o razón fundamental sobre la que se procede discurrendo en cualquier materia y, por último, en la acepción que es de nuestro interés cualquiera de las primeras proposiciones o verdades por donde se empieza a estudiar las facultades y son los rudimentos y como fundamento de ellas.

La idea, por consiguiente, de *principio* va unida a la de causa u origen, o primeras proposiciones, de un razonamiento. Las distintas acepciones recogidas nos dan la clave interpretativa del concepto de principios contables. Los principios contables revisten el carácter de norma inicial, esto es, la que constituye punto de partida para el razonamiento, el desarrollo y la aplicación posteriores. El concepto "*principio*" es, pues, un concepto primario en razón de su capacidad generadora que, cuando se refiere al orden contable apunta hacia una normatividad quizás elemental y empírica, pero -

(1) Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Edición 1970.

Pág. 1.066.

que sirve de apoyatura a la contrucción de todo un edificio - científico y técnico en el que reposa el proceso de captación e interpretación de la realidad y su adecuada formulación.

De lo expuesto resultan las siguientes conclusiones:

primera. Que los principios contables constituyen primeras normas interpretativas del acontecer económico y que, como tales, pueden ser discutibles.

segunda. Que los principios contables constituyen el supuesto necesario para la disquisición científica generadora de la Contabilidad como cuerpo doctrinal y, más adelante, del propio Derecho Contable.

tercera. Que los principios contables, por su carácter empírico, integran la base de la técnica contable.

cuarta. Que, por su carácter relativo, los principios contables no se presentan como un *todo* absoluto, ya que admiten las excepciones fundadas. A este respecto es muy expresivo, aunque formulado en otro contexto, el dicho de Pemán "*uno tiene sus principios pero sabe comprenderlo todo*" (2).

quinta. Que la relatividad de los principios contables lleva consigo un grado de incertidumbre, tanto en su apli

(2) Tomado de Gran Enciclopedia Larouse. Ed. Planeta. Madrid 1963. Tomo 82. Pág. 700

cación como en su interpretación, lo cual abre las puertas al hondo problema de la distinción entre *discrecionalidad* y *arbitrariedad* en su aplicación.

sexta. Que para que los principios contables resulten eficaces en el orden de las conductas humanas, es necesaria la adhesión a los mismos, es decir, el *common sense* respecto de los que están llamados a aplicarlos.

septima. Que la plena vigencia, aplicación y eficacia de los principios contables, ha de resultar de su aceptación - por el ordenamiento jurídico, pues sólo en la medida de que dicha asunción tenga lugar, su admisión y aplicación generalizadas quedarán garantizadas.

La sistematización de los principios contables, elaborados por la ciencia y la técnica de la Contabilidad, se nos presenta en consecuencia como la primera tarea a abordar en el proceso de su asunción jurídica. A este intento van dirigidas las páginas siguientes, que parten de la consideración del primer principio de todos, esto es, el que hace referencia a que la Contabilidad ha de ser *imagen fiel de la realidad*. En el logro de este principio está el punto de partida de todos los demás, por lo que el principio de la imagen fiel (*true and fair view*) tiene carácter axiomático.

Los principios contables, pues, han nacido del empirismo, han sido alumbrados por la técnica, han sido elevados a categoría científica y, por último, la actividad profesional, que necesita de ellos, los reconduce en la actualidad a categoría jurídica.

El principio "true and fair view"

En el desarrollo, en el orden contable, del Tratado de la Comunidad Económica Europea, han sido formuladas distintas directrices que pueden constituir la base de la ordenación legal del *hecho contable*, es decir, el propio Derecho Contable.

El párrafo 3º del Art. segundo de la IV Directriz, en desarrollo de la obligación de información empresarial de la C.E.E., crea el concepto del *true and fair view*, expresión que, acertadamente, ha sido traducida al castellano por la de *imagen fiel* (3).

En este sentido, se establece en dicha IV Directriz que "*las cuentas anuales deberán ser una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad*". Carlos Cubillo afirma que el principio de *imagen fiel* es poco conocido en España, donde prácticamente no existe doctrina sobre el mismo y si acaso, puede buscarse su analogía en el principio de *sinceridad contable*. La *verdad contable* de que nos habla Blanco Campaña (4) sóloamente podría ser asimilable a la de *imagen fiel*, si además se cumpliera con el principio de la integración contable total, esto es, el que nos ofreciera la visión de la --

(3) Prólogo de Carlos Cubillo al libro de Angel Luis González, "*El impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad*". Ed. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid 1979. Pág. XIX.

(4) Jesús Blanco Campaña. REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS. Ed. Autor. Madrid 1980. Pág. 258.

unidad económica con independencia de sus plurales manifestaciones jurídicas, ardua tarea en la que se comienza a entrar en la actualidad, por aplicación de la Séptima Directriz de la C.E.E.

Sin embargo, la noción de *imagen fiel*, formulada abstractamente, tiene un gran interés como objetivo metodológico a concretar por medio de la construcción de otros -- *principios contables generalmente aceptados*. La *imagen fiel* viene a ser, como principio contable, una síntesis o resumen, formulado en términos abstractos, de todo un conjunto de normas muy concretas que vienen inspirando, desde hace mucho tiempo, la técnica de captación contable y que han comenzado a adquirir categoría jurídica, a partir de la publicación de la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea.

Estos principios contables aparecen ya, parcialmente recogidos, en nuestro Plan General de Contabilidad (5), y a ellos vamos a dedicar, consiguientemente, nuestra atención.

El Plan General de Contabilidad:

El desarrollo del Plan General de Contabilidad Español consta de cuatro partes que siguen a una introducción explicativa de los fines del Plan y de las tareas realizadas por la Comisión que se creó al efecto. Estas partes son las siguientes:

- 1a) Cuadro de cuentas.
- 2a) Definiciones y relaciones contables.
- 3a) Cuentas anuales.
- 4a) Criterios de valoración.

(5) Decreto 530-1973 de 22 de febrero por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. de 2 y 3 de abril).

En la misma exposición del Plan, en su primera edición, se hace referencia a la ausencia de materias que serán incorporadas en el futuro y que se refieren a la consolidación contable de los grupos de sociedades, la mecanización del Plan y el desarrollo de la contabilidad interna.

La primera parte del Plan se dedica a la exposición del *cuadro de cuentas*, con arreglo a la clasificación decimal, comprendiendo, los cinco primeros grupos, las cuentas del balance. El sexto y séptimo grupo se refiere a las de gestión; el octavo a las de resultados y, el noveno, a la contabilidad interna que, por su especificidad, será objeto de desarrollos sucesivos a medida que los estudios de las actividades sectoriales se vayan realizando. El grupo cero se destina a la integración de las cuentas de orden y a las especiales.

La segunda parte del Plan tiene por objeto el estudio de las *definiciones y relaciones contables*. Se pretende en esta segunda parte, perfilar la concepción filosofico-contable del Plan y aclarar la terminología técnica actualizada.

La tercera parte del Plan se refiere a las *cuentas anuales* y, bajo dicha denominación genérica, se incluyen los siguientes documentos:

- a) Balance y su anexo.
- b) Cuentas de explotación.
- c) Cuentas de resultados extraordinarios.
- d) Cuentas de resultado de cartera de valores.
- e) Cuenta de pérdidas y ganancias.
- f) Cuadro de funcionamiento.

El significado del balance se precisa en el propio texto legal, de la forma siguiente:

El balance expresa la situación patrimonial el día de cierre de ejercicio; correspondiendo a las cuentas de resultados medir y describir la renta de la empresa - en el mismo período. Pero el contenido de estos documentos es insuficiente para las exigencias actuales - de la información. En efecto, durante el curso del -- ejercicio y con independencia de los beneficios que - se van generando la empresa obtiene nuevos recursos - de distintas fuentes, los cuales a su vez se invier-- ten o aplican, bien en activo fijo o circulante, bien en reducir el pasivo exigible. Y como los documentos tradicionales (balance y cuentas de resultados) no fa-- cilitan información sobre estos puntos tan importan-- tes, la Comisión, en plena armonía con el sentir más actual, ha introducido en el Plan una innovación muy fecunda como es el Cuadro de financiamiento.

Este documento está concebido como una descripción -- sintética y en términos de flujo de la financiación - básica que ha tenido entrada en la empresa y de su in-- versión o empleo, así como de las variaciones del cir-- culante; y todo ello referido al período. Con la in-- formación adicional contenida en el Cuadro de finan-- ciamiento, el experto (y el público inversor en la me-- dida en que se habitúe a la lectura de los datos fi-- nancieros) dispondrá de un buen material para enjui-- ciar la gestión de la empresa y para deducir conclu-- siones muy sólidas sobre la capacidad de la misma con respecto a la generación de liquidez.

Mediante la introducción del Cuadro de financiamiento, al que tanta importancia se concede hoy en los países desarrollados, España se incorpora a las tendencias - más progresistas en materia de información.

Pero, a los efectos de nuestro trabajo, el mayor interés estriba en el contenido de la cuarta parte del Plan en el que figuran los criterios de valoración. Se reconoce, en la propia exposición del texto legal, la ambigüedad de - nuestras normas legales sobre valoración, lo que conlleva -

el hecho de que con frecuencia se apliquen en las empresas *criterios subjetivos* en perjuicio de la homogeneidad tan necesaria para la presentación de contabilidades uniformes, susceptibles de servir a la comparación interempresarial y a las *medidas macroeconómicas*.

En la exposición del texto se reconoce que la Comisión no ha podido utilizar, en materia de valoraciones, los criterios más actuales por las dificultades dimanantes del marco legal vigente.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se señalan como características del Plan General de Contabilidad, su *carácter abierto, flexible y transitorio*. El Plan está abierto para introducir las modificaciones que resulten aconsejables por el proceso tecnológico y el desarrollo empresarial. Es flexible en cuanto que no está constituido por un conjunto de normas recogidas, sino que pretende la creación de un *cuerpo de doctrina coherente, desarrollado en forma de reglas técnicas cuya aplicación cumple un objetivo integral, o sea, la información* (6).

El carácter transitorio del Plan resulta, por una parte, de la insuficiencia de las normas legales que constrñen su desarrollo y que es de esperar que sean renovadas, y, por otra parte, por la experiencia necesaria que se requiere para poner en funcionamiento, con carácter definitivo, una construcción tan importante como es el Plan Contable General.

(6) Plan General de Contabilidad. 6a Edición. Instituto de Planificación Contable, Página 73.

El Plan de Cuentas nace con *carácter voluntario*, - si bien, con posterioridad, normas fiscales condicionan la - obtención de determinados beneficios en dicho orden a la apli-
cación del Plan General de Contabilidad.

Consciente el Legislador de la dificultad que tie- ne la aplicación del Plan General a todas las empresas, tan- to por su novedad -que implica imprescindibles correcciones en la llevanza de la contabilidad- como por la insuficiencia de recursos para su aplicación por algunas empresas de redu- cida dimensión, se formula, mediante Decreto 2822-1974 de 20 de julio, el *Plan de Contabilidad para las pequeñas y media-- nas empresas*, adaptando el Plan General a las mismas bajo el principio de simplicidad y economicidad (7).

Análisis de los principios inspiradores del Plan General de Contabilidad:

Los principios generales que inspiran el Plan de - Contabilidad son los siguientes: El principio del *precio de adquisición*; el de *continuidad*, el de *devengo* y el de *gestión continuada*. Como decimos en líneas anteriores, la Comisión - que elaboró el Plan General de Contabilidad, reconoce que no pudo avanzar todo cuanto hubiera deseado en la formulación - de principios, por las restricciones impuestas por la legali-
dad vigente. No obstante, el paso que se ha dado con la enu- meración de los principios generales expuestos, tiene una -- evidente trascendencia ya en el *orden jurídico-contable*.

(7) Decreto 2822-1974 de 20 de julio, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas (B.O.E. de 7 de octubre)

El principio del *precio de adquisición* establece que, como norma general, todos los bienes, sean de activo fijo o circulante, figurarán en la contabilidad por su precio de adquisición, el cual se mantendrá en balance, salvo auténtica reducción efectiva de su valor, en cuyo caso se adoptará el que resulte de dicha disminución.

Carlos Cubillo, Director del Instituto de Planificación Contable y Presidente del Consejo Superior de la Contabilidad, ataca enérgicamente el criterio del valor histórico por arcaico, en cuanto que ignora, prácticamente, la -inflación como fenómeno consustancial y continuado de nuestro acontecer económico (8).

Sin embargo, el Decreto que da a luz el Plan General de Contabilidad, no ha podido superar las normas de --valoración amparadas en nuestro Código de Comercio y mantenidas en la Ley de Sociedades Anónimas (9).

(8) ESTUDIOS Y COMENTARIOS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD de Carlos Cubillo, José Rivero, E. Fernández Peña, Piqué Batle y Calafell Castelló. Ed. ICE. Madrid 1974. Págs. 37 y sgtes.

(9) Artículo 104, en particular el nº uno y dos del mismo.

No obstante, el Plan General de Contabilidad apunta hacia una flexibilización en la normativa de los valores, cuando admite una valoración superior al precio de adquisición, aunque sólo con carácter excepcional, en casos de indubitable efectividad y siempre que no constituya infracción de normas de obligado cumplimiento. En tal caso, exige una expresa inserción del hecho en el anexo del balance.

El principio de *continuidad* nos dice que, una vez aceptado un criterio de valoración, habrá de mantenerse en los ejercicios sucesivos y que, cuando con carácter excepcional sea modificado, también habrá de figurar el hecho en el anexo del balance. Este principio pretende garantizar la homogeneidad de los estados contables en el tiempo y evitar que se puedan juzgar equivocadamente en servicio de intereses subjetivos y no conformes con una interpretación auténtica de la veracidad. Se trata, pues, una vez más, de lograr la objetividad en la interpretación contable.

El principio de *devengo* nos dice que, en el orden de la registración contable, ha de prevalecer la fecha del devengo sobre la del cobro o pago. De siempre se ha mantenido el principio de especialización de ejercicio (10).

Y por último, el principio de *gestión continuada* nos hace ver que las valoraciones contables se basan en la permanencia en la gestión de la empresa, esto es, en su pro-

(10) Véase, por ejemplo, Erich Schneider: CONTABILIDAD INDUSTRIAL. Ed. Aguilar. Madrid 1948. Págs. 13 y sgtes.

yección indefinida en el tiempo. Por ello se nos dice, que - las reglas de valoración aplicables *"no pretenden determinar el valor actual del patrimonio a efectos de su enajenación - global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación"*. Con este principio se trata de que los balances expresen el auténtico valor en funcionamiento de la empresa y no expongan, por el contrario, los antecedentes de un *"despiece"* empresarial. El balance es una expresión discreta de una realidad continua y sólo en los balances previos a la liquidación se debe prescindir del principio de gestión continuada.

A este respecto convendría recordar que la formulación de los balances de ejercicio, viene impuesta por la necesidad de definir unos resultados que constituyen la base - del reparto de dividendos y de la percepción de otras participaciones en beneficios. La relatividad, por tanto, de las valoraciones ha de quedar condicionada por el principio de gestión continuada, ya que lo contrario implicaría una ficción arbitraria que podría llegar, incluso, a hacer del *hecho contable* un presupuesto delictivo, por medio de la manipulación en los criterios o en las técnicas de valoración.

Los principios contables en la formulación de A.E.C.A.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de - Empresas (AECA) ha ampliado el ámbito de los *principios generalmente aceptados* en su publicación "Principios y normas de

Contabilidad en España" (11). Jorge Tua Pereda, comentando el significado y funcionamiento conceptual de los principios contables, nos dice de los mismos, que constituyen (12): *"macro-reglas de carácter general cuyo objeto es guiar en la práctica, a la luz de los objetivos que previamente han de fijarse, el sistema contable con la finalidad de asegurar la consecución de dichos objetivos"*.

(11) AECA. Marzo 1984.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración viene realizando una importante tarea de publicación y difusión de los principios y normas de Contabilidad y - Auditoría, y de investigación sobre la materia de Contabilidad y Administración que da a conocer en los congresos y encuentros que, periódicamente y a lo largo de la geografía española, organiza entre los profesionales y estudiosos de estas materias.

(12) Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Nº 9. Madrid 1984.

El valor que tiene la aportación de AECA, estriba fundamentalmente, en que ha sacado la cuestión de los *principios generalmente aceptados*, del campo estricto de las valoraciones a las que parecen referirse básicamente, los principios recogidos por el Plan General de Contabilidad - español. Los principios contables como supuestos fácticos, es decir, expresivos de una realidad asumible por el Derecho, no pueden limitarse a contemplar el campo de las valoraciones, aunque el mismo constituya uno de los ámbitos -- principales de actuación de la técnica contable.

Los *principios generalmente aceptados* no se limitan, en la formulación de AECA, al campo de las valoraciones, sino que se extienden y profundizan en la realidad económica de la empresa, - en orden a su versión contable. Por ello, AECA, ha ampliado el ámbito de lo que puede considerarse la normatividad técnica contable actuante, como soporte y punto de referencia del Derecho. Esta es la razón por la que la formulación - - de AECA, nos resulta más útil en nuestro trabajo.

Los principios formulados por la Asociación, que - por su interés reproducimos en forma literal, son los que figuran seguidamente. La claridad expositiva de los mismos nos exime de comentarios ulteriores y completa lo que hemos ex-- puesto anteriormente.

1.- Principio de empresa en funcionamiento

Salvo prueba en contrario, se presume que continúa la marcha de la actividad empresarial. Por tanto, en la gestión normal de la empresa la aplicación de los presentes principios no puede ir encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

2.- Principio de uniformidad

Adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe de mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe de mencionarse este extremo en el Anexo, indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa, en los Estados Contables pe--riódicos.

3.- Principio de la importancia relativa

La aplicación de estos principios, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse - de ellos, debe de estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser - admisible la no aplicación estricta de algún principio -- siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente sig-nificativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la - situación patrimonial y de los resultados del sujeto eco-nómico.

4.- Principio de afectación de la transacción

Deben de existir reglas preestablecidas para determinar si una transacción o hecho contable afecta a activos, - pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales.

5.- Principio del registro

Los hechos contables deben de registrarse en el momento en que se originen los derechos y obligaciones correspondientes a los mismos. En caso de que no presenten una transacción frente al exterior, se registrarán, cuando se produzca el auténtico consumo de un activo, la transformación de un pasivo o cuando se cumplan los supuestos establecidos para la imputación de un determinado - importe al resultado del período.

6.- Principio de correlación de ingresos y gastos

El resultado de un período está constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como por los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa. Deben existir reglas concretas para la imputación de ingresos y gastos a uno o varios períodos.

7.- Principio del devengo

La imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos.

8.- Principio de prudencia valorativa

Mientras que los ingresos y beneficios se imputan cuando se materializan, las pérdidas o quebrantos, incluso los potenciales, deben de registrarse en el momento en que se prevean y sean susceptibles de evaluación racional.

9.- Principio del precio de adquisición

Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones figurarán por su precio de adquisición o coste de producción. Este criterio se aplicará tanto a los activos como a los pasivos, entendiéndose en este último caso por precio de adquisición el importe a reembolsar si se trata de pasivos ajenos o el correspondiente a las aportaciones o retenciones de resultados en casos propios.

El valor resultante de la aplicación de este principio se mantendrá en Balance mientras aparezca en el mismo el activo o pasivo en cuestión, sin perjuicio de las modificaciones derivadas de otros principios y de la posible corrección de la inestabilidad monetaria. Estas modificaciones deben estar debidamente justificadas, dándose cuenta de ellas así como de su motivación e incidencia cuantitativa, en el Anexo.

Más completo es pues, el conjunto de principios formulados por AECA que los recogidos por nuestro Plan General de Contabilidad. Si la construcción de un Derecho Contable adaptado a la realidad económica actual adquiriera realidad, la normativa legal se modificaría y permitiría asumir los principios que la técnica viene consagrando, dando uniformidad al hecho contable y, consiguientemente, dotándole de mayor objetividad y representación.

Nosotros pensamos que, como la cuestión planteada tiene carácter de urgencia, quizás podría aprovecharse la publicación próxima de la "Ley de Auditorías", que hoy solamente constituye proyecto, y podría integrar en su normativa el conjunto más completo de principios contables que han de ser asumidos por el Derecho. Las normas fiscales han captado ya, por otra parte, y con rango legal, parte de estos principios. Pero la construcción fiscal no sirve, por su carácter parcial, a nuestro objetivo.

En el orden de búsqueda y descubrimiento de los llamados *principios contables de general aceptación*, merece destacarse la obra realizada por el insigne profesor y tratadista brasileño, Antonio López de Sá, quizá el escritor que más ha publicado en materia de Contabilidad y Auditoría. En su obra "*NORMAS TECNICAS DE CONTABILIDAD*" (13) hace un estudio exhaustivo sobre los criterios y normas contables, aunque siguiendo, ciertamente, una sistemática y metodología que se apartan en la forma, más que en la esencia, de los *principios generales*, tal como están siendo formulados de cara a nuestro ordenamiento jurídico positivo.

Por otra parte creemos de interés la lectura de la comunicación "*RECIENTES DESARROLLOS DE LA REGULACION CONTABLE ESPAÑOLA*" de Jorge Tua Pereda y José Luis López Combarro, publicada por AECA (Madrid 1.983).

Particularmente tiene interés para el lector, la interesante obra del Profesor Montesinos Julve, *LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA* (14), exhaustivo estudio de normas, directrices e instituciones contables a nivel, no sólo europeo, sino mundial.

(13) APEC Editora, S. A. Rio de Janeiro 1975.

(14) Instituto de Planificación Contable. Madrid 1980.

CAPITULO VI

UNA PRIMERA APROXIMACION EN LA CONSTRUCCION DEL DERECHO CONTABLE

UNA PRIMERA APROXIMACION EN LA
CONSTRUCCION DEL DERECHO CONTABLE

La asunción jurídica de los principios contables:

Con todo acierto dice el Profesor Iglesias en su opúsculo *El Derecho* (1)

"Los juristas de hoy - y existen confortadoras excepciones- no deberían enajenarse de la vida real. Hay - todo un mundo de cuestiones verdaderas, de verdades - radicales, que esperan su solución. Y la solución sólo puede lograrse mediante una cultura jurídica auténtica, es decir, henchida de evidencia, de perspectivas vitales."

Destaca el distinguido maestro la necesidad de que el pensamiento jurídico asuma, dentro de lo que constituye la autenticidad de la cultura jurídica, los hechos de la vida real y todavía nos añade:

"Seamos juristas de verdad, a la manera que lo fueron los romanos. Antes que meternos en la aventura de descubrir islas vírgenes, hagamos pie en el mundo en que vivimos y somos." (2)

(1) Centro de Estudios Constitucionales. Madrid 1983.

(2) Vale la pena destacar la preocupación que el Profesor Iglesias siente por la desconexión que, desgraciadamente, estamos padeciendo, entre - las exigencias reales y las normas jurídicas, y que se traduce en un mal uso de una bien fundada cultura jurídica, afirmándonos

"El hombre de hoy dispone de preciosos instrumentos técnicos; dispone, en lo que toca a nosotros, de una

Todo lo dicho por el Profesor Iglesias, tiene pleno significado, en relación con la postulación de un Derecho Contable de carácter integrador de la compleja normatividad, desde la que se viene contemplando confusamente una realidad, -- con tanta significación social y vigencia como constituye el *hecho contable*.

La primera etapa en la construcción del Derecho Contable sería, pues, la asunción por el ordenamiento jurídico, -- de los principios técnicos, científicamente fundados, que se vienen aplicando en la realidad cotidiana de la economía de la empresa, y aún de la economía nacional, y que constituyen, como hemos reiterado en páginas anteriores, los supuestos fácticos del Derecho.

Sin embargo, el Derecho no puede elevar a categorías jurídicas las simples proposiciones que la Contabilidad como técnica ofrece, como tampoco lo ha hecho en otros órdenes del acontecer social. Sólomente a medida que los resultados alcanzados por la técnica han sido aceptados con generalidad y, -- además, han superado su verificación científica -- en la disciplina científica que apoya la técnica -- se puede hablar de hechos con repercusión social y que, por su racionalidad y general aceptación, que se opone, por lo tanto, a las discrepancias injustificadas o arbitrarias, han de ser asumidos por el Dere--

abundosa cultura jurídica, y lanza por doquier teorías, definiciones, clasificaciones y sistemas. Todo eso puede ser interesante, pero nada vale si -- falta el talento para usarlo."

cho en normas jurídicas que, como tales, son ya *ordenantes* de conductas, comportamientos y calificación de actuaciones.

Por ello, no es sorprendente que, hasta ahora, no se haya comenzado a hablar con urgencia del Derecho Contable, ya que en tiempos pasados era suficiente la regulación de la Contabilidad con normas pertenecientes a otros ámbitos del Derecho por la menor complejidad del *hecho contable* y, también, - por su menor repercusión social. En España, concretamente el Código de Comercio en sus preceptos de contenido contable y - la Ley de Sociedades Anónimas, cumplieron su cometido en su época, respondiendo, además, a la situación científica de la Contabilidad, en aquella etapa que hoy juzgamos superada. La nueva realidad económica, las nuevas concepciones científicas y las recientes técnicas instrumentales para captar y representar la realidad, exigen, también, de un nuevo Derecho. Pero dicho Derecho, que no va a ser *descubierto*, porque ya se encuentra en el ordenamiento jurídico vigente, si bien disperso, exige de un acto formal que no será, necesariamente, de codificación, sino más bien de *reconocimiento integrador*. Por ello en el proceso de alumbramiento del Derecho Contable han de -- cumplir un importante papel la jurisprudencia y los usos contables (3)

Jurisprudencia y usos contables se nos manifiestan, por lo tanto, como las primeras fuentes de creación del Derecho Contable. El Derecho Contable viene a recuperar, por con-

(3) Sobre el PAPEL CREADOR DE LA JURISPRUDENCIA, véase J. Blanco Campaña: "REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS". Págs. 150 y sgtes. y también, "EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA" del mismo autor.

siguiente, y en su nacimiento, el sentido tradicional que a la jurisprudencia daba el Derecho Romano, como causa generadora del Derecho (4). Pero aunque ambas fuentes del Derecho son decisivas en el proceso creador mencionado, cabe que la jurisprudencia, más cercana a la Ley que los usos contables, asuma un papel mayormente decisivo al aceptar en doctrina legal lo que ya se admite con carácter generalizador, en la técnica contable. Hay una especie de *filtraje* de los usos contables a través de la jurisprudencia para producir el Derecho Contable en una primera etapa.

La costumbre, que en nuestro caso se concretaría en la aplicación técnica, en forma reiterada de *principios generalmente aceptados*, constituye fuente de Derecho, que aún se perfecciona cuando la jurisprudencia acoge dichos principios técnicos, aunque sea por referencia de dictámenes periciales --es decir, amparando la aplicación de la norma a consideraciones fácticas-- que ofrece garantías suficientes en razón de la competencia profesional de quienes los formulan (*profesionales de la interpretación del hecho contable*).

Seguidamente, dedicamos nuestra atención, a examinar el carácter internacional de las normas de Contabilidad, destacando precisamente la nota de profesionalidad "*que garantiza en el orden práctico la aplicación reiterada y unánime de dichas normas*".

(4) Véase Juan Iglesias. DERECHO ROMANO. Ed. Ariel. Madrid 1979. Pág. 41. "El *ius civile* se cifra en un conjunto de normas consuetudinarias sobre estas normas labora la jurisprudencia a tal punto que los mismos romanos identifican el *ius civile* con la *interpretatio: ius civile* in sola prudentium interpretatione consistit".

Las normas internacionales de Contabilidad:

Acertadamente destaca el Profesor Elias Díaz en su obra "Sociología y Filosofía del Derecho" (5), que las normas sociales tienden a la internacionalización, en cuanto que se expresan fundamentalmente a través de *usos sociales*. Este carácter de internacionalidad, surge en virtud de las siguientes características:

- 1) *Las reglas del trato social pueden, al igual que las normas éticas, internalizarse: el individuo hace suyas las normas del grupo.*
- 2) *Es más frecuente la internalización de las normas éticas: el individuo ve como menos suyo, más externo y superficial, todo lo relativo a normas de cortesía, urbanidad, etc. Se sienten los preceptos éticos como dotados de mayor fuerza vinculante.*
- 3) *En las reglas del trato social, el individuo acepta más conscientemente la existencia de un proceso de internalización: se es más indiferente a la mecanización y uniformización en ese terreno.*
- 4) *Cuando se produce internalización de las normas éticas, por lo general, el individuo resulta ser menos consciente de ello: existe una mayor resistencia a la internalización en este campo o, lo que es lo mismo, mayores aspiraciones de autenticidad personal.*
- 5) *Consecuentemente, en situaciones de conflicto, el sentimiento de culpabilidad es mucho mayor en la Ética que en las reglas del trato social: el con-*

(5) Edit. Taurus. Madrid 1976. Pág. 37.

flicto aparece en la Etica como contradicción con uno mismo; en las reglas del trato, como discrepancia con la sociedad.

- 6) *Las reglas del trato social se expresan de modo fundamental a través de usos sociales, aunque quepa la posibilidad de no aceptación de las mismas por algún individuo, o grupo de individuos, que dan así inicio a la formulación de una nueva regla.*
- 7) *En cambio, la Etica se expresa en su forma más decisiva y radical no a través de la moralidad positiva sino de la moralidad crítica siempre posible en la conciencia individual. Los usos sociales internalizados o no- nunca constituyen para la Etica la referencia última, ni siquiera penúltima. Por supuesto que es necesario partir de los hechos para valorarlos moralmente; pero la Etica no es nunca una mera "ciencia de las costumbres": es, sobre todo, valoración crítica de esas costumbres. Frente a los usos sociales de carácter moral y la frecuente internalización de los mismos, asumiendo y trascendiendo esos condicionamientos de carácter social, puede siempre aparecer como referencia última esa conciencia ética individual entendida como conciencia crítica.*

Análogamente y por el carácter objetivo que presenta el *hecho contable* y en virtud de la interrelación comunicativa que en el mundo actual se da, los principios generalmente aceptados tienen una proyección internacional que el Derecho - no puede ignorar.

Los principios generalmente admitidos y las normas de Contabilidad, constituyen usos sociales y al propio tiempo, una forma de ética, y por ello les afecta plenamente la idea de

internacionalización que describe el Profesor Elías Díaz, hoy facilitada extraordinariamente -la comunicación- por el desarrollo de la técnica (6).

Por ello los *principios contables generalmente aceptados* lo han de ser a nivel internacional. A esta necesidad -- profesional responde el nacimiento de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), creada en 29 de Junio de 1973 por acuerdo adoptado por organismos profesionales de Italia, Canadá, USA, Gran Bretaña, Irlanda, Holanda, Japón y México (7). Con posterioridad, en 1977, fué fundada la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con objeto de desarrollar y mejorar la profesión contable a nivel mundial. En la actualidad, cuando escribimos estas líneas, la Comunidad Económica -- Europea ha publicado, precisamente, la Octava Directriz que -- apunta al ejercicio de la profesión contable en el ámbito de -- la auditoría.

- (6) Podemos afirmar que, *mutatis mutandis*, con el Derecho Contable se produce el mismo fenómeno que con el Derecho Marítimo y, quizás, todavía con más rigor, como consecuencia de la existencia de las empresas transnacionales y multinacionales y de los acuerdos internacionales en torno a las mismas y sus actividades.
- (7) Puede verse al respecto la Revista Técnica del Instituto de Censores -- Jurados de Cuentas de España. Nº 8. 1983.

Todos los miembros del IFAC lo son por el hecho - de pertenecer a la misma, miembros de la IACS, y adquieren el compromiso de aceptar las normas dimanantes de dicha Comisión, respaldando las mismas y exigiendo a sus miembros que sus trabajos profesionales, en los respectivos países, se apoyen en las normas dimanadas de la IACS. De aquí la importancia que - tiene el conocimiento y divulgación de dichas normas y la asunción de las mismas por los distintos ordenamientos jurídico--contables nacionales.

Se señalan como objetivos de la IFAC, en relación con la IACS, los siguientes (8):

- a) Asegurarse de que los estados financieros publicados cumplan en todos sus aspectos con los requisitos expuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad, y que revelen el hecho de tal cumplimiento.*
- b) Persuadir a los gobiernos y entidades que publiquen normas, de que los estados financieros cumplan con todos los requisitos expuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad.*
- c) Persuadir a las autoridades que controlan las Bolsas y la comunidad industrial y comercial, que publican normas financieras de que cumplan en todos los aspectos con los requisitos expuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad, y revelen el hecho de tal cumplimiento.*

(8) Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Nº 8. 1983.

- d) *Asegurarse de que los auditores comprueben que los estados financieros coumplen en todos los aspectos con los requisitos expuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad.*
- e) *Alentar internacionalmente la aceptación y cumplimiento de las normas Internacionales de Contabilidad.*

El valor de jurisprudencia en el alumbramiento del Derecho - contable:

El carácter internacional de las normas contables no niega, sin embargo, eficacia a la jurisprudencia en el alumbramiento del Derecho contable, es más, en el proceso científico de creación del Derecho contable la doctrina jurisprudencial comparada puede ser un factor decisivo, cuando el mismo tiene su origen en realidades sociales más perfeccionadas en el orden económico que el nuestro.

La jurisprudencia, como es sabido, contribuye, como fuente de Derecho, a la construcción del magno edificio jurídico al dar validez y eficacia a la norma en cada caso -- concreto. La función creadora del Derecho se agranda, si cabe todavía más, en relación con un ámbito tan dinámico como el -- que constituye la base del Derecho contable. La relatividad -- en la interpretación de la realidad, que en páginas anteriores hemos destacado, y que es una de las características de -- la formulación contable, dá, todavía, un mayor valor a la jurisprudencia como fuente del Derecho contable.

Por ello, la jurisprudencia viene a constituir - un factor clave en la construcción de la nueva disciplina jurídica, sobre todo en cuanto que, por medio de la misma, el Derecho distingue, en el orden práctico, la *discrecionalidad*, basada en los márgenes de la relatividad asociada a todo acontecer contable, de la *arbitrariedad* desfigurante de la relación entre medios y fines.

La jurisprudencia ha de contribuir, pues, a lograr que la *verdad contable* se haga *verdad en Derecho* y, por consiguiente, tenga un valor generalizador.

En páginas anteriores hemos tratado, ampliamente, la problemática de los *principios generalmente aceptados* como base, al ser elevados a categoría jurídica, del Derecho - contable, pero como hemos dicho ya, sería, sin embargo, ingénuo creer que el proceso de legalización de los principios - generales contables constituiría, por sí solo, una solución práctica a los problemas que hoy tiene planteados la sociedad en la consideración de la formulación contable de la realidad, es decir, del *hecho contable*. Al contrario, el Derecho contable tiene una necesidad ineludible de la jurisprudencia. Dice Blanco Campaña (9):

El papel creador de la jurisprudencia: Sin entrar en el debatido tema de la jurisprudencia como fuente del Derecho, estimo necesario dejar constancia del activo papel que compete a los Jueces y Tribunales a la hora de precisar las reglas contables.

(9) EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA (Monografía I). Ed. Instituto de Planificación Contable. Pág. 36.
El subrayado es nuestro.

En efecto, las normas contables no son sólo normas técnicas, sino además normas jurídicas; de aquí que hayan de ser cumplidas por los particulares y aplicadas por los Jueces y Tribunales, que no pueden abdicar de su papel, sin perjuicio de recurrir al auxilio pericial. Sus decisiones tienen particular interés en materia de balances, acerca de la que ha precisado el propio Tribunal Supremo: "No sólo es competencia de la Administración de Justicia el conocer de los casos de impugnación de aprobación de balances y cuentas del ejercicio, del cumplimiento de los requisitos formales que aquéllos deben reunir, sino también de los que integran la llamada contabilidad material, y que por su contenido y por los criterios seguidos para la valoración de los elementos del activo, permitan reflejar con claridad y exactitud la situación patrimonial de la empresa" (Sentencias de 3 de mayo de 1956 y 28 de abril de 1960).

Porque el Derecho tiene como campo de acción el hecho contable y éste es esencialmente relativo, ya que -no lo olvidemos- supone una versión interpretada de la realidad, el problema de las fuentes del Derecho adquiere un carácter muy peculiar en el Derecho contable.

La "jurisprudencia de valoración":

Los tratadistas del Derecho que se han ocupado de la importancia que tiene la jurisprudencia en la formación del mismo, distinguen entre la jurisprudencia confirmatoria o simple que, con carácter ordinario, pretende ratificar la aplicación de la norma al hecho en la actividad judicial de subsunción (10), de la jurisprudencia de valoración. -

(10) Sobre el concepto de la subsunción puede verse METODOLOGIA DE LA APLICACION DEL DERECHO de Miguel Casals. Ed. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid 1983.

La jurisprudencia de valoración la constituye, según Casals (11) la actividad del órgano juzgador, que no se practica, precisamente como una mera *actividad cognoscitiva*, concretada en una síntesis de dos tesis contrapuestas, sino como exposición de un *juicio de valor* que, evidentemente, tiene carácter creador. El mismo autor nos aclara que la jurisprudencia de valoración no supone simplemente la subsunción del hecho en la norma -típica actividad judicial de carácter ordinario- sino que exige de una *coordinación valorativa*.

Lo expuesto pone de manifiesto que la jurisprudencia creadora del Derecho contable ha de ser, esencialmente, *jurisprudencia de valoración*, que ha de entrañar, necesariamente, *coordinación valorativa*, aunque sólo sea en razón de la dispersión de las normas jurídicas de contenido contable en el ordenamiento vigente.

También, sobre el significado del juicio de valor en relación con los *comportamientos fácticos*, ha escrito Hans Kelsen en su Teoría Pura del Derecho (12):

"el comportamiento fáctico a que se refiere el juicio de valor, que constituye el objeto de la valoración y que cuenta con un valor positivo o negativo es un

(11) Ob. cit. Pág. 149.

(12) Hans Kelsen: TEORIA PURA DEL DERECHO. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981. Pág. 31.

hecho real existente en el tiempo y en el espacio, - una parte de la realidad. Sólo el hecho real puede - ser enjuiciado cuando se le coteja con una norma como valioso o desvalioso..... lo que se valora es la realidad".

Y antes que Kelsen, Moritz Schlic (citado por - Kelsen), fundador de la escuela filosófica del positivismo lógico, había afirmado que *"una norma no es nada distinto a la mera reproducción de un hecho de la realidad"*.

De acuerdo con estas concepciones, si la realidad contable, que ha de ser captada por la norma, es esencialmente relativa, la jurisprudencia que nos ha de servir como generadora del Derecho contable ha de ser, necesariamente, *jurisprudencia de valoración*.

Se nos manifiesta de esta manera, con claridad meridiana que los *hechos valorados* han de constituir, por lo tanto, el soporte constitutivo más eficaz del Derecho contable. Como en el momento actual la jurisprudencia queda naturalmente condicionada por la normatividad vigente y ésta viene enfocando el *hecho contable* desde puntos de vista distintos, según las finalidades a que ha de servir, la idea destacada por Casals de *coordinación valorativa jurisprudencial* constituye una idea clave en el proceso de formación del Derecho como base a la fuente jurisprudencial.

La *jurisprudencia valorativa y coordinadora* contribuirá, pues, a perfilar el carácter unitario y univoco del *hecho contable* como construcción previa para la elaboración de un Derecho contable, también integrador y unitario.

Los usos contables como fuente del Derecho:

Como ya se ha dicho, hasta la saciedad, la Contabilidad ha tenido su origen en la práctica de los registros - de los comerciantes. Los criterios de valoración que han venido imprimiendo carácter a la Contabilidad, como expresión de la realidad económica, también se han afirmado empíricamente. A medida que las relaciones económicas se han extendido e intensificado, los usos contables se han generalizado y, de esta manera, de la partida simple se pasó a la partida doble, - unánimemente admitida, y de ésta a las técnicas de consolidación e integración de estados financieros, para lograr la representación auténtica de la unidad económica, cuando la pluralidad jurídica no se correspondía con la unicidad económica.

El Derecho ha ido captando los usos o prácticas - contables, ya sea regulando, en una primera etapa, los libros de Contabilidad, que el comerciante había de llevar, y los requisitos formales y materiales con que su llevanza tendría lugar, ya asumiendo, con posterioridad, los criterios de valoración, en la forma en que tradicionalmente y respondiendo a -- una realidad vigente de estabilidad monetaria, lo ha hecho, - por ejemplo, el Código de Comercio y, también, regulando la - eficacia jurídica de las inscripciones contables y, por último, en la hora presente, con la inmediata posibilidad de asumir los principios generales de la Contabilidad y regular la eficacia de las *revisiones contables* ("auditoría"), así como de las normas configuradoras de la integración de los estados - financieros y contables.

Resulta por ello que, ha de reconocerse que los - usos contables deben de constituir una de las principales fuentes de alumbramiento del Derecho contable. Partiendo, como ya hemos dicho, de que la Contabilidad ha nacido de la práctica de registros y que su elevación científica y técnica se han - correspondido con un lógico proceso humano de explicar la compleja realidad económico-social, *los usos* de la Contabilidad, - de sus principios y métodos conceptuales e instrumentales, en su función de alumbrar el *hecho contable* han de ser fuente in discutible del Derecho Contable.

Es deseable que, cuando el proceso de unificación de las hoy dispersas normas contables haya adquirido un determinado nivel y exista su regulación uniforme con el Derecho Contable, la Ley adquirirá la primacia que, como fuente - del Derecho, le corresponde en un estado moderno, pero mientras tanto los usos contables y la jurisprudencia valorativa son - las fuentes integradoras y, por ello, creadoras del Derecho - Contable, aún no formulado específicamente como tal en el vas to campo de las disciplinas jurídico-positivas.

En busca de una teoría del Derecho Contable.

Hasta ahora sólo hemos formulado una primera aproximación al concepto del Derecho Contable. Hemos, pues, de plantearnos el problema de encontrar el cuerpo de su contenido, - del método para su alumbramiento y sistematización, y, por último, de los cauces, medios y métodos para su aplicación en - el orden social a que ha de servir.

Por tanto, el punto de partida es una realidad social -usos- y el punto de llegada una aplicación o normatividad de esos usos, ya aprehendido por el Derecho. En este camino es de plena aplicación la siguiente acertada formulación - de Popper (13):

"Las ciencias empíricas son sistemas de teorías; y la lógica del conocimiento científico, por tanto, puede describirse como una teoría de teorías."

Las teorías científicas son enunciados universales; son, como todas las representaciones, sistemas de signos o símbolos. Por ello, no creo que sirva de gran cosa expresar la diferencia - entre teorías universales y enunciados singulares diciendo que estos últimos son "concretos" mientras que las teorías son meramente fórmulas simbólicas o esquemas simbólicos: pues exactamente lo mismo puede decirse hasta de los enunciados más "concretos".

Las teorías son redes que lanzamos para apresar aquello que llamamos "el mundo": para racionalizarlo, explicarlo y dominarlo. Y tratamos - de que la malla sea cada vez más fina".

(13) Karl R. Popper. LA LOGICA DE LA INVESTIGACION CIENTIFICA. Ed. Tecnos. Madrid 1962. Pág. 57.

CAPITULO VII

METODOLOGIAS JURIDICAS Y SU POSIBLE APLICACION AL DERECHO CONTABLE

METODOLOGIAS JURIDICAS Y SU POSIBLE
APLICACION AL DERECHO CONTABLE

Sobre la naturaleza del método en el Derecho Contable.

Habiendo esbozado cual puede ser el contenido específico del Derecho Contable, es decir, descubiertos los objetivos, hemos de trazar a continuación el camino que nos proponemos seguir para alcanzar los mismos, esto es, el método.

El *método* tiene una decisiva importancia en relación con una disciplina jurídica que necesariamente se presenta como novedosa, tanto en su fase de alumbramiento como en la de aplicación. Por ello hemos juzgado conveniente pasar revista a las distintas metodologías que han tenido un mayor protagonismo en la filosofía del Derecho para destacar, a partir de dicho examen, cómo para nuestro objetivo, es la concepción estructuralista la que se nos presenta como más útil por las siguientes razones:

primera: El Derecho Contable nace en una etapa histórica de la civilización, respondiendo a una exigencia de la sociedad actual.

segunda: En consecuencia, el Derecho Contable se ha de configurar como una *estructura intelectual* construida - sobre una *estructura real*.

tercera: El Derecho Contable, por razón de su origen y finalidad, ha de ser eminentemente realista, por con siguiente, ha de *consistir*, fundamentalmente, en *modelos operativos*.

cuarta: Pero el Derecho Contable ha de mantener su equilibrio -de acuerdo con las exigencias reales a las que sirve- con el sistema jurídico en general, lo que supone - que el Derecho Contable ha de nacer del árbol común jurídico mediante un proceso controlado de ruptura epistemológica.

En la búsqueda del camino o método óptimo del *alumbramiento-aplicación* de una disciplina jurídica novedosa, - hacemos en las páginas que siguen un breve análisis de las concepciones jurídicas que mayor interés pueden tener en - el orden de la metodología del Derecho, ya que, en todo ca so, la aplicación de la metodología estructural y sistémica, que nosotros postulamos, no es incompatible con otras manifestaciones metódicas que pueden, de algún modo, com- pletar y ampliar el camino iniciado.

El Derecho en la filosofía existencialista.

De nuestra insistencia sobre los supuestos fácticos que condicionan la construcción del Derecho Contable, ca- bría deducir, al menos en una primera aproximación, que re sultaría conveniente el camino del *existencialismo jurídico*.

Ciertamente, podemos anticipar que no es ése el camino que juzgamos como más idóneo para la construcción jurídica del Derecho Contable.

Convendría recordar a este respecto que el creador de la llamada corriente existencialista en la Filosofía -- es Sören Kierkegaard (1813-1855) y que el problema que -- inicialmente se planteó, fue el estudio del *ente* para cuyo descubrimiento habría de partirse de la existencia como punto de origen. Fue posteriormente Heidegger quien -- afirmó que *hay que empezar por analizar la existencia humana, puesto que el hombre es el único ente al que le importa el ser, que puede llegar a conocerle y sólo a través del análisis de su modo de ser, de su existencia, podemos llegar a comprender el ser más general* (1).

El existencialismo jurídico enraizaría, históricamente, por consiguiente, con los primitivos existencialistas y, probablemente, se alejaría bastante de las concepciones existencialistas de Marcel y Sartre, en el sentido de que la consideración de la existencia en el Derecho se justifica buscando la esencia. La afirmación de que la -- existencia es antes que la esencia, en el *existencialismo jurídico* no tiene un significado distinto de que el Derecho se apoya en los hechos (existencia), acepta las normas

(1) J.M. Rodríguez Paniagua. HISTORIA DEL PENSAMIENTO JURIDICO . Ed. Facultad de Derecho -Sección de Publicaciones-. Universidad Complutense. Madrid 1980. Pág. 259.

de conducta social (existencia) y las incorpora a su acervo en un proceso de esencialización.

Miguel Casals (2) se ocupa de la aplicación de la filosofía existencialistas al Derecho y, citando a Dewey, dice:

"Al filo de esta idea de Heidegger, es fácil distinguir, como ya lo hacía Ihering, entre el Derecho que sólo está en los libros o que sólo está en las leyes, con toda su carga de positiva imperatividad, de aquel otro Derecho que por su realización, es parte del tiempo vital de un hombre y configura la esfera de relaciones, con quien - se incardina y realiza, haciendo bola de nieve - con el mismo".

Y más adelante destaca que el Derecho Romano, como todos los ordenamientos primitivos, empezó por ser un derecho del caso y que sólo posteriormente llegó a constituirse como derecho del precedente judicial, llegando, - por último, a la conclusión de que "la aplicación del Derecho es un fenómeno existencial en la vida del sujeto, y para la sociedad en que se halla inserto".

En este mismo sentido, Juan Iglesias, nos dice que: "el Derecho se refiere a la vida y la vida no es libro de una sólo página, sino de muchas..... es polifacética..... con el Derecho tiene que ver la política, la economía, la religión, la cultura y, para decirlo mejor, la realidad -

(2) METODOLOGIA DE LA APLICACION DEL DERECHO . Págs. 30 y 31

social", y todavía nos añade, en relación con el Derecho de Roma, que *"la economía y la religión se entremezclan - para mutuar-se o influenciarse reciprocamente de la manera más insospechada. También el otro puede ser causa de....."*

Si queremos aplicar este planteamiento a nuestra investigación, diríamos que el Derecho Contable se basa en la existencia de unos supuestos fácticos ya reconocidos, aunque de forma difusa y sobre todo dispersa, por el ordenamiento jurídico pero, precisamente por ello, su adecuada construcción exige de un proceso de *esencialización* -siguiendo la terminología filosófica de Zubiri- de los supuestos fácticos. Esencia y existencia son, por lo tanto, en el Derecho Contable y por el carácter dinámico del mismo, factores de *mútua interdependencia*. La *existencia* constituye la base, como supuesto fáctico, para la creación del Derecho, el cual, a su vez, *esencia* el Derecho - que sirve seguidamente para regular nuevas realidades *existentiales*.

Sin embargo, para los hoy considerados como representantes más conspicuos de la filosofía existencial, como Sartre, esta concepción del Derecho no serviría por -- las siguientes razones, todas las cuales constituyen postulados de filosofía sartriana (3):

primera: Fuera de la existencia no hay autenticidad.

(3) Véase J.P. Sartre: L'ETRE ET LE NEANT. Ed. Gallimard. París - 1978. Pág. 32.

Véase J.P. Sartre: LA NAUSSE .Ed. Gallimard. París 1967. Pág.60

segunda: El mundo del razonamiento no es un mundo existencial.

tercera: El proceso axiológico o de valoración, - por ser eminentemente humano y radicar en la propia existencia, es esencialmente relativo y se basa en la libre decisión en cada instante, por lo que la moral, por ser subjetiva (Sartre no se ocupó del Derecho) no puede ser estricta (4).

Difícilmente, pues, puede construirse una teoría del Derecho, que necesariamente ha de ser general y por tanto tener cierto grado de abstracción, apoyándose en la versión sartriana del existencialismo. Ni aún el carácter empírico que hemos atribuido al Derecho Contable, -- que en este sentido podría considerarse como una nota favorable a su enjuiciamiento existencial, puede superar el filtro de los tres postulados expuestos, que forman parte de la concepción filosófica existencial, tal como hoy se entiende.

Por otro lado, si acudimos al creador de la filosofía existencialista, Kierkegaard, además de apartarnos de dicha concepción filosófica, en su versión actual -- tampoco obtendríamos apenas más que una confirmación terminológica diferente de la utilizada por nosotros en el orden de destacar el carácter fundamentalmente pragmático que debe de

(4) F. Jeanson: LE PROBLEME MORAL ET LA PENSEE DE SARTRE. Ed. Seuil. París 1968. Pág. 16

tener el Derecho y, en particular, el Derecho Contable, - ya que un análisis con tal apoyatura filosófica nos reconduciría, simplemente, al *realismo jurídico* como base de la construcción del Derecho.

Escuela Histórica y positivismo jurídico.

La llamada Escuela Histórica del Derecho va íntimamente unida a su creador, Federico Carlos de Savigny (1779-1861). La idea básica de Savigny es la de que la evolución histórica del Derecho constituye la única explicación válida y verdadera del mismo. En este sentido son muy expresivos los siguientes párrafos, todos de la obra "*Historia del pensamiento jurídico*" de José M. Rodríguez Paniagua (5):

"..... porque el Derecho nace del espíritu del pueblo, del espíritu popular. Ese espíritu del pueblo, junto con su carácter, con su manera de ser. Savigny dice que el Derecho es similar a las costumbres, al arte, al idioma, y que, por tanto, - no tiene sentido su codificación, es decir, que - se intente encerrarlo íntegramente en unas fórmulas universalmente aplicables. En contraste con las pretensiones codificadoras, Savigny alude a - la evolución histórica para conocer lo que verdaderamente es el Derecho".

.....

(5) Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid — 1980. Págs. 190 y siguientes.

"El Derecho no se ha de entender, pues, primordialmente como un producto que surge racionalmente en las mentes de los juristas, sino como un resultado de la situación, las necesidades y la conciencia del pueblo".

.....

a) Determinando racionalmente lo que se debe imponer como Derecho. Esta solución le parece a Savigny disparatada.

b) Recopilando el Derecho vigente. Esto es lo que le parece a Savigny muy difícil y en la práctica imposible, si no se cuenta con una gran capacidad jurídica.

La posición historicista en el enfoque del Derecho lleva a la consideración, de acuerdo con el autor citado, de que la Escuela Histórica conduce al positivismo jurídico, en oposición al jusnaturalismo. Aunque el punto de partida de Savigny nos es útil, en cuanto que el análisis histórico del fenómeno jurídico nos aporta apoyo explicativo para, racionalmente, en una etapa determinada, configurar una nueva disciplina jurídica, no nos sirve como metodología de investigación del Derecho Contable puesto que nosotros planteamos la aparición del mismo, precisamente, al contrario, esto es, como "*contemplatio facti*", es decir, a partir del examen del *hecho contable* como supuesto fáctico previo que exige de una ruptura -- epistemológica en la ciencia jurídica. Desde este punto de vista la Escuela Histórica serviría, *a posteriori*, para explicar dicha ruptura epistemológica, pero no *a priori* que es como a nosotros nos interesa.

Por otra parte, desde nuestro punto de vista, no tiene ningún interés entrar en la polémica entre positivismo y --jusnaturalismo. La aparición del Derecho Contable resulta exigida por unas necesidades sociales o, si se prefiere, por una conciencia social en un determinado momento histórico. En este sentido nos acercamos más a las escuelas realistas del Derecho o, incluso, a la concepción existencial porque, precisamente, postulamos la aparición de un Derecho Contable en respuesta a la necesidad de unificar o integrar, con sistemática propia, --todas las normas de contabilidad que ya se encuentran dispersas en el ordenamiento jurídico positivo y a partir de dicha unificación y en un proceso de generalización y deducción, obtener otras normas que amplíen o completen el ordenamiento.

El Derecho en Hans Kelsen

Otra postura que resulta interesante considerar en --nuestro trabajo es la del llamado positivismo jurídico y, en --esta dirección, fundamentalmente, la obra de Hans Kelsen.

Kelsen utiliza en su "concepción del Derecho" la noción "*validez de la norma*", al igual que hace, como veremos a continuación, su discípulo Ross, si bien éste último adopta una acepción diferente (6). Mientras que para Kelsen lo importante es el carácter imperativo de la norma, aunque no tenga vigencia en los destinatarios, Ross no reconoce la validez de la norma que no tenga una aceptación social.

(6) Enrico Pattaro. FILOSOFIA DEL DERECHO. DERECHO. CIENCIA JURIDICA. Ed. Reus. Madrid, 1980. Pág. 232.

En Kelsen domina, pues, la forma, la imperatividad y el rigor externo, sobre el aspecto sociológico. El planteamiento que hace Kelsen le conduce, necesariamente, a una concepción abstracta del Derecho como "*deber ser*", lo que hace - que una de sus más importantes publicaciones reciba, precisamente, el nombre de "Teoría Pura del Derecho" (7) y que podría llamarse, a juicio de algunos tratadistas, "Teoría del *Derecho Puro*".

Aunque la doctrina de Kelsen no nos sirva en su conjunto como fundamento metodológico del Derecho Contable, podemos, sin embargo, obtener de ella notas importantes en nuestro intento. Estas son las siguientes:

En primer lugar, el estudio de la norma *como esquema de explicación conceptual* (8).

En segundo lugar, el valor del Derecho -una vez creado- como normatividad generalizadora en la ordenación de la realidad, -que así habrá quedado aprehendido en la malla jurídica. A este respecto merece la pena releer a Kelsen (9) cuando dice, en el capítulo de "*Derecho y Naturaleza*":

"El comportamiento fáctico a que se refiere el juicio de valor, que constituye el objeto de la valoración,

(7) Hans Kelsen. TEORIA PURA DEL DERECHO. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981.

(8) Kelsen- Ob. Cit. Pág. 17.

(9) Kelsen. Ob. Cit. Pág. 31.

y que cuenta con un valor positivo o negativo, es un hecho real existente en el tiempo y en el espacio, una parte de la realidad. Sólo un hecho real puede ser enjuiciado, cuando se le coteja con una norma, como valioso o desvalioso; puede tener un valor positivo o negativo. Lo que es valorado es la realidad (10)".

En tercer lugar, la negación explícita del Derecho como -- ideología pero que al constituir abstracción de la realidad configura un sistema. Afirma Kelsen a este respecto (11):

"A veces se cuestiona la posibilidad de una ciencia jurídica normativa, es decir, de una ciencia del Derecho que describa el Derecho como un sistema de -- normas, con el argumento de que el concepto de lo -- debido, cuya expresión es la norma, carece de sentido, o es un mero simulacro ideológico. De ahí se -- arriba a la concepción de que no podría existir una ciencia jurídica normativa, es decir, orientada al conocimiento de normas; de que la ciencia del Derecho sólo es posible como sociología del Derecho. La sociología jurídica relaciona los hechos reales que abarca, no con normas válidas, sino con otros hechos reales, como causas y efectos."

.

"No es el Derecho mismo el que constituye el objeto de este conocimiento, sino ciertos fenómenos paralelos de la naturaleza."

.

(10) Moritz Schlick, el fundador de la escuela filosófica del positivismo lógico, afirma en su escrito "Fragen der Ethik". *Schriften zur wissenschaftlichen Weltanschauung*, t. 4. Viena, 1930, p. 11, que una -- norma (en cuyo respecto se refiere especialmente a una norma moral) "no es nada distinto a la mera reproducción de un hecho de la realidad; formula efectivamente sólo las condiciones bajo las cuales una acción, o un pensamiento, o un carácter, es considerado "bueno", es decir, como éticamente estimado.

Citado por Kelsen. Ob. Cit. Pág. 31.

(11) Kelsen. Ob. Cit. Págs. 117 y 118.

"La teoría pura del derecho, como ciencia jurídica, dirige, como se mostró, su visual a las normas jurídicas; no a hechos reales".

.

En cuarto lugar y como consecuencia de lo anteriormente indicado, el *debe ser* es característica de la *norma objetivamente valorada*, por dar sustrato propio al Derecho.

Las características expuestas con toda generalidad para el Derecho, son de aplicación en la construcción del Derecho Contable, en cuanto que éste ha de constituir un esquema jurídico conceptual de captación de la realidad, en un sistema integrador y generalizador que persigue el "deber ser" de esa realidad.

Además de lo expuesto respecto del pensamiento de Kelsen nos interesa destacar, fundamentalmente, la distinción que dicho autor hace entre *estática* y *dinámica* jurídicas y - que nos sirve para apoyar nuestro concepto de *modelo contable* como uno de los contenidos específicos del Derecho que se presta a la aplicación de la *metodología sistémica*, en cuanto que la denominada por Kelsen "dinámica jurídica" constituye, precisamente, *sistema*.

La *estática jurídica* sería, en la terminología estructuralista, la *estructura del deber ser*, mientras que dicha estructura en funcionamiento (*dinámica jurídica*) implica la noción de sistema. Así dice Kelsen (12):

(12) Kelsen. Ob. Cit. Págs. 205 y 206.

"El sistema normativo que aparece como un orden jurídico, tiene esencialmente un carácter dinámico. Una norma jurídica no vale por tener un contenido determinado; es decir, no vale porque su contenido pueda inferirse, mediante un argumento deductivo lógico, de una norma fundante básica presupuesta, sino por haber sido producida de determinada manera, y, en última instancia, por haber sido producida de la manera determinada por una norma fundante básica presupuesta. Por ello, y sólo por ello, pertenece la norma al orden jurídico, cuyas normas han sido producidas conforme a esa norma fundante básica. De ahí que cualquier contenido que sea, puede ser derecho. No hay comportamiento humano que, en cuanto tal, por lo que es como contenido, esté excluido de ser el contenido de una norma jurídica."

Y todavía añade:

"En este sentido, la norma fundante básica es la instauración del hecho fundante de la producción de derecho, y puede ser designada, en este sentido, como constitución en sentido lógico-jurídico, para diferenciarla de la constitución en sentido jurídico-positivo. Es el punto de partida de un proceso: el proceso de la producción del derecho positivo. No es ella misma una norma impuesta -- por la costumbre, o por el acto de un órgano de derecho; no es una norma impuesta, sino presupuesta, en tanto la instancia constituyente es vista como la autoridad suprema y, en consecuencia, en tanto no puede ser vista como facultada para dictar la constitución por una norma establecida por una autoridad aún superior."

Las ideas de Kelsen nos son, pues, muy útiles para destacar el carácter de sistema o subsistema -aplicando la terminología de la Teoría de Sistemas- que tienen los distintos cuerpos de doctrina jurídica, aunque, naturalmente, tengamos que apartarnos de la concepción kelseniana respecto del papel preponderante que dá a la norma, una vez integrada en

el sistema, sobre la realidad social que, evidentemente, pugna con la noción del Derecho Contable, eminentemente empírico y como tal esencialmente realista y evolutivo. Precisamente en el mantenimiento a ultranza de unas normas integradas en sistemas obsoletos para regular por su mediación nuevas realidades, está la causa del anquilosamiento de nuestro ordenamiento y su insuficiencia para abordar y resolver la nueva problemática económico-contable de nuestros días.

El realismo jurídico

Más válida para nuestro trabajo es, la concepción del realismo jurídico norteamericano. Esta orientación, cuyos autores más representativos son Jerome Frank y Karl N. Llewellyn (13), reposa en las siguientes ideas claves (14):

- 1) *La concepción del Derecho como algo que está en continuo flujo o movimiento y que es creado ante todo por los jueces.*
- 2) *La concepción del Derecho como un medio para la consecución de los fines sociales y no como un fin en sí mismo, de tal modo que cada una de sus partes debe ser contrastada continuamente en relación con sus propósitos y sus resultados, y de acuerdo con ambos aspectos y la relación mutua entre ellos debe ser el juicio que merezca.*
- 3) *La concepción de la sociedad como algo que está también en continuo flujo y, por cierto, con un ritmo que es típicamente más rápido que el del Derecho, de modo que lo*

(13) José M. Rodríguez Paniagua. HISTORIA DEL PENSAMIENTO JURIDICO. Pág. 313.

(14) Rodríguez Paniagua. Ob. Cit. Pág. 314.

probable será siempre que alguna parte del Derecho tenga que ser revisada para determinar hasta qué punto corresponde a la sociedad a la que pretende servir.

- 4) *La separación provisional, por razón de su estudio, del ser y del deber ser.*

El *realismo jurídico norteamericano* representa, pues, "una nueva manera de ver el Derecho" y es en este sentido cómo nos sirve útilmente en nuestro trabajo y no se opone, sino al contrario, completa la metodología estructuralista-sistémica que propugnamos, es decir, que el realismo jurídico nos -- sirve como punto de partida, ésto es, a modo de cimentación -- en la construcción del edificio jurídico.

Pero, quizás, más útil todavía nos resulte la concepción realista del Derecho de la llamada Escuela de Upsala, cuyo representante más genuino es el Profesor Alf Ross, discípulo que fué de Kelsen (15), quien lleva a sus últimas consecuencias los principios del empirismo y el realismo y que en su obra, traducida al español, "Hacia una Ciencia Realista -- del Derecho", nos ofrece una auténtica versión del *modelo jurídico* susceptible de generalización a cualquier disciplina.

El Derecho en su construcción, nos dice el Profesor Ross, ha de ser desde el punto de vista metodológico, sometido a los tradicionales patrones de observación y verificación que inspira la ciencia empírica y debe exigir que los conceptos jurídicos fundamentales, sean interpretados como modos de comprender la realidad social. El comportamiento del hombre --

(15) Véase Enrico Pattaro. Ob. Cit. Págs. 206 y sgtes.

en la sociedad y la validez jurídica ha de interpretarse en términos *empírico-sociales* (16).

El Profesor de Copenague parte de su propia concepción de norma "*como prescripción que califica y atribuye -- significado a un conjunto comunicante de situaciones humanas*" que "*nos hacen posible comprender este conjunto como un todo coherente de significado y motivación*".

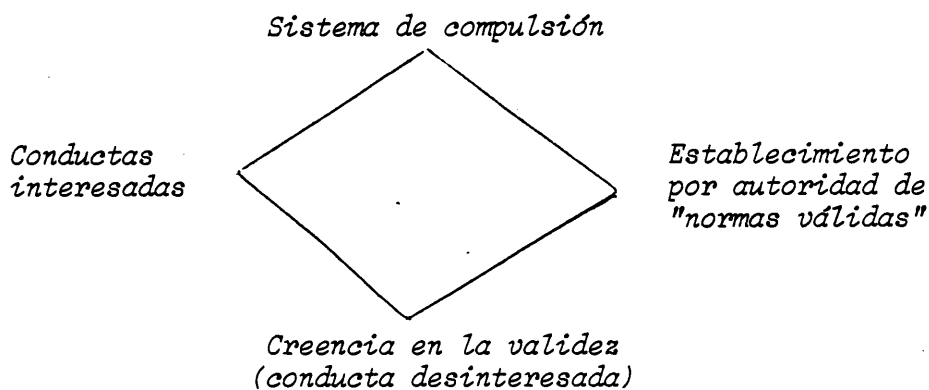
Es decir, la norma para Ross, se constituye en esquemas de calificación e interpretación de un conjunto de acciones sociales. Esta concepción se funda en el hecho de que las normas son efectivamente obedecidas porque se viven como socialmente obligatorias. De esta idea resulta la utilidad que para nuestro trabajo tiene la configuración del Derecho Contable, como subsistema del sistema general jurídico, construido sobre el *hecho contable* como soporte social o fáctico, porque la doctrina realista de Ross pretende, básicamente, fundar el Derecho positivo en una interpretación unívoca y generalizada de las actuaciones o conductas humanas. En nuestro caso, pues, el Derecho Contable tendría su apoyatura en el denominador común que representa la realidad del *hecho contable*.

La noción de modelo que nos expone Ross, puede, incluso, como hace dicho Profesor, formularse en términos grá-

(16) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 208.

ficos. Rodriguez Paniagua, en su libro reiteradamente citado (17) nos recoge el pensamiento de Ross y su plasmación gráfica:

"Ross admite también la posibilidad de que, partiendo de "un sistema basado en el respeto a la autoridad legítima", en que se obedezca espontáneamente y no por temor al castigo, se llegue poco a poco (con la aplicación -- del castigo a los casos límite, en que, por excepción, no se obedezca espontáneamente), al establecimiento de un orden de la conducta humana como el que presentan -- los que en general reciben hoy la denominación de "Derecho". Por eso, la representación gráfica que Ross propone como explicación del origen de la realidad del Derecho es una figura cerrada, en la que no se puede señalar el punto inicial o de partida.



El ángulo correspondiente al establecimiento por autoridad de "normas válidas" puede suprimirse en ciertos casos en que las prácticas o conductas (interesadas) reciben la aprobación y el sentido de obligatoriedad por vía consuetudinaria."

(17) Rodriguez Paniagua. Ob. Cit. Pág. 339.

Elias Díaz, en su también citada obra "Sociología y Filosofía del Derecho" (18), nos dice que, desde el punto de vista práctico, la aportación más interesante de las corrientes realistas y judicialistas (19) la constituye la -- "*necesaria apertura del Derecho a la realidad social en su primaria preocupación por una justicia material*" y añade -- que, en el binomio sociedad-Derecho, hay que encontrar las bases de la sociología jurídica de nuestro tiempo (20).

El pensamiento estructuralista y el Derecho.

Llegamos, después de la rápida revista que hemos pasado a algunas de las distintas corrientes filosóficas bajo las que los tratadistas jurídicos han enmarcado el Derecho, al estudio de el estructuralismo como metodología jurídica que, como después veremos, se nos manifiesta como la más apta para la investigación y tratamiento en general del

(18) Elías Díaz. Ob. Cit. Pág. 127.

(19) La calificación de *judicialista* a una determinada corriente filosófica del Derecho, reside, como es sabido, en el hecho de que para algunas escuelas la *norma* se interpreta como mandato dirigido al Juez y el *sistema jurídico* como conjunto de mandatos. Esta es la razón por la que tales tendencias se denominan también *finalistas*.

(20) Elías Díaz apoya toda su obra en la concepción sociológica del Derecho, que da, precisamente, título a uno de sus libros. Bajo tal concepción, se manifiesta partidario del pluralismo metodológico en la ciencia jurídica actual (Véase Ob. Cit. Pág. 128). En este sentido, creemos que puede aceptarse que el *pluralismo metodológico* propugnado por este autor, se identifica con nuestra preocupación generalizadora de métodos que informan nuestra Tesis.

Derecho Contable, hábida cuenta de la naturaleza de esta disciplina jurídica y su enraizamiento con las estructuras sociales vigentes.

Ello, sin embargo, no quiere decir que excluyamos otras metodologías jurídicas ("realismo jurídico", principalmente), pero sí que postulemos el protagonismo principal para la metodología estructuralista en el estudio del Derecho Contable, tal como nosotros lo concebimos como estructura intelectual captadora de una estructura real, que asume principios y reglas elaboradas por la contabilidad, y se vale de *modelos* para integrar tales normas.

Una vez explicada la razón de ser del uso principal que hacemos de la metodología estructuralista en nuestro trabajo, parece lógico que dediquemos unas páginas al análisis pormenorizado de los antecedentes de dicha metodología.- Dicho análisis lo realizaremos en los capítulos IX, X y XI, pero antes justificaremos más ampliamente la elección del método, tarea que hacemos en el siguiente capítulo.

CAPITULO VIII

LA ELECCION DEL METODO

LA ELECCION DEL METODO

La importancia del método en la investigación científica.

El Profesor José Lois Estévez nos afirma en su obra *"La Investigación Científica y su Propedeutica en el Derecho"* que *"una relación inexorable liga el método jurídico con el concepto de Derecho"* (1). Esta evidente aseveración nos viene a revelar la necesidad que se tiene en cualquier investigación, no sólo jurídica sino científica en general, de elegir el método más idóneo, habida cuenta de la naturaleza del fenómeno que se trata de estudiar. En nuestro caso el contenido de lo que puede ser el Derecho Contable.

Nos planteamos así el problema de descubrir el método que mejor se preste a la naturaleza de la investigación que estamos realizando. Podríamos hablar en un correcto juego de palabras, que se trata de hallar *"el método del método"*, expresando la idea de que iniciamos en este capítulo el camino del descubrimiento del método.

La *naturaleza jurídica* puede ser considerada como el producto de un proceso de esencialización de la realidad o

(1) LA INVESTIGACION CIENTIFICA Y SU PROPEDEUTICA EN EL DERECHO. José Lois Estévez. Facultad de Derecho. Universidad Central de Venezuela. Cursos de Doctorado. Colección nº 1. Tomo I. Pág. 91. Caracas 1970.

praxis (2). En este sentido nos dice el propio Profesor Lois Estévez en su obra "*La Lucha por la Objetivización del Derecho*" (3)

"Si consultamos un Tratado de cualquier disciplina jurídica y nos preocupamos de inventariar cuáles son las cuestiones más discutidas y más insistentemente replanteadas, llegaremos pronto a la persuasión de que el problema que más a menudo enfrenta a los juristas es el de la naturaleza de las instituciones investigadas"

Y seguidamente nos describe cómo ha evolucionado el concepto de *naturaleza jurídica*, según las distintas escuelas jurídicas.

Partiendo de la tradición aristotélica que distingue en Filosofía la idea, de la forma (ideomorfismo) podemos llegar a la conclusión de que la *esencia* del ser real viene a guardar, con la *noción de existencia* la misma relación que se da entre las nociones de *id quod* en relación con *id quo*. Para nosotros y siguiendo la terminología que utilizamos a lo largo de esta obra basada en la metodología estructuralista, podríamos afirmar que la *esencia* pertenece a la categoría de lo *conformante*, mientras que la *existencia* sería lo *conformado*.

Lo que sucede es que en el proceso de investigación

-
- (2) La *esencia* puede concebirse en forma abstracta, en cuyo caso contemplamos la *esencia* denominada de "tipo genérico" o, por el contrario, puede ser específica o concreta. Esta segunda noción de *esencia* es de la que nos servimos en el proceso de alumbramiento del Derecho -- Contable. Partiendo de una realidad determinada o acotada como *práxis*, inducimos una *esencia jurídica* que siendo *esencia*, sirve fundamentalmente a la realidad específica en que se apoya.
- (3) LA LUCHA POR LA OBJETIVIDAD DEL DERECHO. José Lois Estévez. Tip. Faro de Vigo. Vigo 1965. Págs. 249 y sgtes. (en particular la 251)

científico-jurídica seguimos una marcha que podríamos calificar, en cierto modo, de inversa, ésto es, partiendo de la existencia o realidad fáctica, intentamos esenciar nociones jurídicas de carácter modélico susceptible después de configurar de nuevo, con arreglo a una metodología adecuada, la propia - realidad fáctica.

Distinguimos, pues, entre realidad esencial o concepto, o incluso idea, en definitiva, *esencia*, y realidad fáctica o hechos apreciables. Anticipando ideas que desarrollaremos en capítulos siguientes, la *estructura real* sirve de soporte para una estructura intelectual y a su vez, esta estructura intelectual, puede ser conformadora de la estructura real.

Los conceptos expuestos podrían ser también expresados en la terminología de la teoría lingüística clásica, por referencia al *significante* y al *significado*, considerando como criterios homologables, esencia y significante y realidad fáctica y significado.

De todo lo expuesto hemos de destacar como lógica y coherente consecuencia, la importancia que tiene el proceso - de esencialización jurídica, como punto de partida para la -- elaboración del Derecho Contable. El Derecho Contable es, evidentemente, Derecho, pero su esencia jurídica, es decir, su - naturaleza, viene fuertemente condicionada por la naturaleza de la realidad fáctica a la que se refiere. La ignorancia de esta realidad como punto de partida, o dicho en otros términos, el intento de *deducir* el Derecho del sistema general jurídico y configurarle como un conjunto de normas imperativas, no tendría utilidad práctica, es decir, no serviría para la - vida.

El proceso de investigación del Derecho Contable ha de ser, pues, inverso: Se ha de esenciar una realidad fáctica y, a partir de ella, descubrir la naturaleza jurídica del sistema, capaz de aprehender aquella realidad práctica. Realizada esta etapa la siguiente sería la de insertar el sistema jurídico así obtenido, de carácter específico, en el sistema general jurídico.

Más sobre el método jurídico.

Siguiendo a Federico de Castro (4)

"El tránsito desde la esfera de los conceptos -exacta, constante y diáfana- al vivir real de la sociedad -cambiante, multiforme, sólo asequible por la intuición- es de extraordinaria dificultad teórica, pero necesidad ineludible para el Derecho. ¿Cómo se pasa de la una al otro, qué camino les puede unir? ¿Deben relacionarse o permanecer independientes? ¿En qué situación, de subordinación o igualdad, deben mantenerse? Estas son las cuestiones que se aluden al hablar de método jurídico. Trasciende de la determinación del modo de buscar la regla jurídica aplicable al caso, e implica el ser del Derecho, nuestra posición y conducta respecto al Derecho."

Afirma el mencionado profesor que estamos viviendo

(4) DERECHO CIVIL DE ESPAÑA. Federico de Castro y Bravo. Ed. Civitas. Madrid 1984. Pág. 440.

una época histórica *metódica* por excelencia hasta el extremo de que, con frecuencia, en las universidades, aparecen Cátedras de metodología específica, atendiendo la naturaleza del contenido de estudio de las mismas.

Seguidamente, nos destaca Federico de Castro, la importancia que el método tiene y nos añade que, sin embargo, no constituye en sí una cuestión independiente de la realidad a la que se aplica, sino subordinado.

Y todavía nos añade que:

"Método significa dirección dada al conocimiento respecto a un objeto, camino para conseguir un saber teórico o para poder convertir en realidad práctica a la teoría. Es necesario saber a dónde se va antes de preguntarse cómo se va mejor. Se requiere partir de la idea del ser del Derecho para poder determinar con exactitud el método jurídico a seguir."

Una vez más, pues, encontramos apoyo en la autorizada voz de un maestro del Derecho, sobre la necesidad de -- descubrir el método específico que nos ha de ser útil en la tarea propuesta de investigación jurídica.

Por ello, en el capítulo anterior, hemos ido analizando las distintas metodologías jurídicas que se han postulado por las diferentes Escuelas del Derecho. La nota característica de las mismas ha sido, sin embargo, la de tratar -- el fenómeno jurídico *in genere* y a lo más, hemos encontrado ligeras diferenciaciones metodológicas en el tratamiento del Derecho privado frente al Derecho público. Por ello, tales --

metodologías se nos muestran insuficientes cuando se trata - de alumbrar una disciplina jurídica extraordinariamente enraizada con una estructura socio-económica con características muy específicas y diferenciadoras de otras manifestaciones - sociológicas y sobre todo eminentemente cambiante.

Sin haberlo dicho explícitamente nos hemos situado en el camino iniciado por Popper y conocido con el nombre de "teoría de la falsación" para rechazar o asumir el método.

Una posible aplicación de "la lógica investigación científica de Popper".

Karl R. Popper titula su obra magistral con la denominación de este epígrafe: *La Lógica de la Investigación Científica*" (5). Nos dice tan insigne pensador (6), a propósito de la elección del método, lo siguiente:

"La epistemología -o, la lógica de la investigación científica- debería identificarse con la teoría del método científico. Ahora bien; en la medida en que trasciende el análisis -púramente lógico de las relaciones existentes entre enunciados científicos, la teoría del método se ocupa de la elección de los métodos, o sea, de las decisiones acerca del -

(5) LA LOGICA DE LA INVESTIGACION CIENTIFICA. Karl R. Popper. Traducción española. Ed. Tecnos. Madrid 1962.

(6) Ob. Cit. Pág. 48.

modo de habérselas con los enunciados científicos. Y tales decisiones dependerán, a su vez, como es natural, de la meta que elijamos (entre cierto número de metas posibles). La decisión que he de proponer para establecer reglas adecuadas relativas a lo que llamo el "método empírico" está unida estrechamente a mi criterio de demarcación: pues propongo que se adopten aquellas reglas que nos den la seguridad de que los enunciados científicos serán contrastables, es decir, de que serán falsables."

Por tanto, la elección del método, para Popper, es de importancia decisiva en el orden de la consecución de la meta propuesta y en esta búsqueda del método, o *método del método*, aplica lo que el denomina "teoría de la falsación".

El problema que nos venimos planteando es el de encontrar un método que nos sirva en relación con el alumbramiento de un subsistema jurídico que vamos a denominar *Derecho Contable*. Anticipando ideas que exponemos con detalle en los capítulos siguientes, el concepto de sistema implica una totalidad estructurada, un mecanismo de funcionamiento, un objetivo a servir y, a su vez, una interacción con el entorno que rodea al sistema.

La búsqueda del método entraña, por tanto, no sólo la investigación de la naturaleza de la realidad sobre la que se pretende realizar el proceso de esencialización, sino también la adverbación de su sistemática, ya que ambas cuestiones son condicionantes de la *entidad* del método a utilizar. No es lo mismo tratar una realidad simple sistematizada en forma elemental, que una realidad compleja con un *sistema* complicado de funcionamiento.

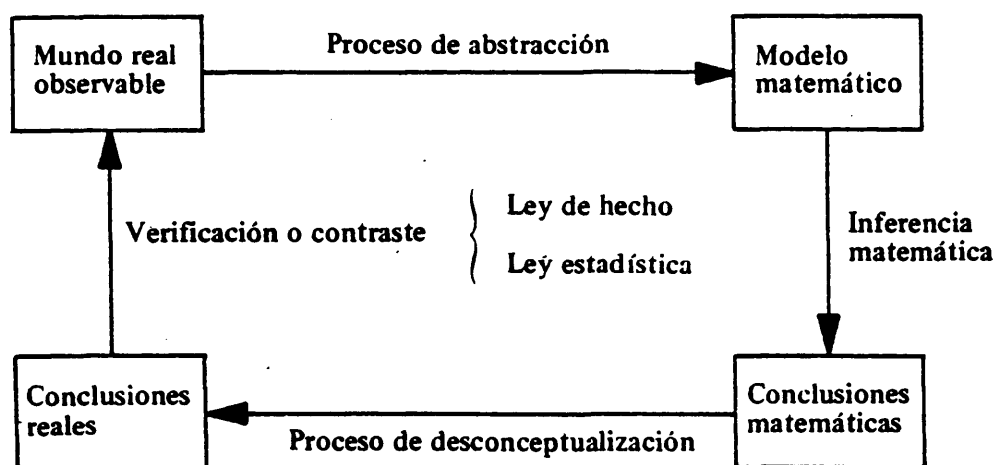
Desde la Teoría General de Sistemas, por lo tanto, el método cobra también una perspectiva de destacada importancia.

El método en la Teoría General de Sistemas

Sin perjuicio del desarrollo que ulteriormente realizaremos de la Teoría de Sistemas, interesa anticipar la idea de lo que puede ser un sistema en orden a la adveración y funcionamiento del Derecho Contable.

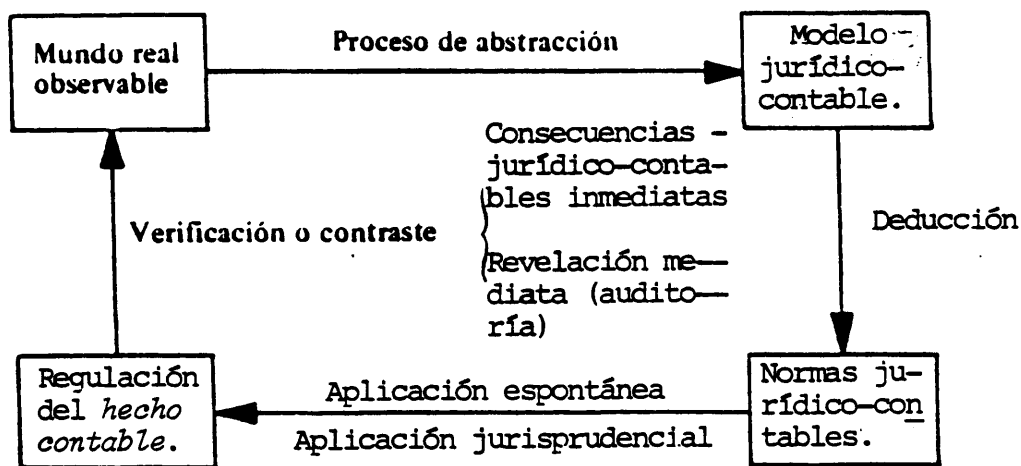
El Profesor Nieto de Alba (7) nos expone un esquema de sistematización del ciclo del conocimiento que, si bien -- aplicado a la estadística matemática, nos va a ser útil en -- nuestro trabajo de alumbramiento del Derecho Contable.

El esquema del Profesor Nieto de Alba es el siguiente:



(7) ASPECTOS ESTADÍSTICOS DE LA CIENCIA DE LA DIRECCION. Ubaldo Nieto de Alba. Ed. Anales del Cunef. Curso 1978-1979. Pág. 504.

El anterior esquema, *mutatis mutandis*, sirve a nuestros fines de la siguiente manera (8):



El anterior esquema constituye una plasmación gráfica de un "sistema" en el que los modelos *jurídico-contables* conforman el Derecho Contable; las *normas*, la aplicación del Derecho, que pueden ser cumplidas espontáneamente o por intermedio de la jurisdicción (jurisprudencia valorativa).

(8) El Profesor Federico de Castro nos dice, sin embargo, que:

"Aunque el sistema es la ordenación adecuada de los conocimientos y se manifiesta en el seriar, clasificar y definir conceptos, su función es subordinada y no es imprescindible para el Derecho, - pero es de gran utilidad por la claridad que para su conocimiento produce".

La utilidad que destaca de Castro para el sistema por la claridad que para el conocimiento del Derecho produce, adquiere el carácter de imprescindibilidad cuando se trata del Derecho Contable, - precisamente porque el mismo se encuentra disperso en otras ramas del quehacer jurídico. Esta dispersión del Derecho Contable y la necesidad de su unificación, impone la elaboración de un sistema y, por consiguiente, la elección del método llamado "sistémico".

La regulación del *hecho contable* se contrasta con el *mundo observable* (que está constituido por los esquemas -contables -elaborados por la técnica- y a su vez apoyados en la propia realidad). Esta contrastación se concreta ya en -- unas consecuencias jurídico-contables que tienen lugar sobre el propio mundo real.

En algunas ocasiones dichas consecuencias requieren de un proceso previo de carácter técnico pero también enmarcado jurídicamente, que constituye lo que se viene denominando recientemente, "auditoría".

La elección del método para formular el sistema.

El proceso de la elección del método para descubrir el sistema (que se representa en el gráfico anterior) se basa en la superación de las siguientes pruebas que señala Popper, a saber:

- a) Coherencia.
- b) Compatibilidad.
- c) Falsación.

Popper considera análogos los requisitos de compatibilidad y coherencia. Sin embargo, todos los pensadores que se han planteado el problema del equilibrio entre medios, fines y políticas, no establecen dicha identidad, sino que, al -- contrario, distinguen las categorías de *compatibilidad* y *coherencia*.

De acuerdo con el pensamiento de Manuel de Torres, la compatibilidad vendría caracterizada por la aplicación de la *ley de simetría* (9) al desarrollo de cualquier actividad en relación con otras que, de algún modo, configuran el contexto o entorno de la actividad considerada. Así hablamos de compatibilidad entre los fines, por ejemplo, dentro del sistema general de política económica entre los propuestos para la política social y los correspondientes a la política fiscal (10).

El principio de coherencia hace referencia, originariamente, sin embargo, a la adecuación de los medios al cumplimiento de los fines. Y así decimos que un sistema es coherente si hay una adecuación entre los medios que utiliza y la consecución de sus fines. La falta de coherencia hace *inconsistente* el sistema (11).

Desde el punto de vista de la teoría sistémica, la *compatibilidad*, la podemos plantear entre distintos sistemas, mientras que la coherencia hará referencia a las relaciones

(9) Manuel de Torres. *TEORIA DE LA POLITICA ECONOMICA*. Ed. Aguilar. Madrid 1956.

(10) El incumplimiento de la ley de simetría provocaría efectos contrarios, que anularían, o neutralizarían al menos, los objetivos perseguidos en cada política, lo que provocaría la *incongruencia* del sistema político-económico en su conjunto.

(11) No obstante, el significado de coherencia puede ser más amplio y basarse en la consistencia de un conjunto de actividades o, incluso, de las actuaciones en relación con las ideas, versión ésta que debemos tener presente por la utilidad que para nuestro trabajo tiene.

internas de un sistema. Podemos hablar entonces de *sistemas - compatibles* entre sí y de *coherencia de un sistema* dado. Todo lo dicho es aplicable al mundo de la investigación jurídica y entonces hablaremos de compatibilidad entre el sistema jurídico , que pretendemos definir, con otros sistemas jurídicos y - la coherencia que el sistema propugnado tiene.

El principio de *falsación* viene a completar el esquema de conocimiento, apoyando, precisamente, las otras dos circunstancias de compatibilidad y coherencia, de tal forma - que cualquier sistema no compatible con el resto del conjunto sistémico, o no coherente entre sí, no satisfaría la prueba - de falsación (12).

Por ello y desde nuestro punto de vista, la prueba de *falsación* la hemos planteado en relación con las metodologías jurídicas expuestas en el capítulo precedente, pero con el ánimo constructivo, tal como lo hace Popper (13), de avanzar en la ciencia. Tales metodologías se nos han manifestado como insuficientes para servir al Derecho Contable y, en cambio, aparece como apta la metodología sistémica, con tal de - que se cumplan en el sistema propuesto, los principios de compatibilidad, coherencia y falsación.

El circuito metodológico iniciado se cierra, pues, - demostrando que el *sistema jurídico contable* es compatible con

(12) Popper. Ob. Cit. Pág. 88.

(13) Popper. Ob. Cit. Pág. 67.

otros sistemas económicos colindantes, en relación con los cuales es necesario señalar sus fronteras y resolver los problemas de posibles interferencias en la comunicación de entropías (cuestiones de prejudicialidad en la terminología jurídica), que a su vez es coherente en sí y, por último, que es útil para servir la realidad que justifica su aparición como rama autónoma del Derecho (prueba de la falsación).

Una vez *falsadas* las metodologías ya descritas, hemos de *verificar*, al amparo de las concepciones postuladas, - la realidad contemplada, y ésto es lo que hacemos en capítulos posteriores (14).

La alerta ante la computarización (15) de la jurisprudencia.

Si, evidentemente, el método sistémico, apoyado en el estructuralismo, se nos manifiesta en una primera aproxima--

-
- (14) Frente a la falsación está la afirmación, el decir, la prueba real de que el sistema reúne las condiciones de compatibilidad y coherencia, - porque al desenvolvemos en un ámbito eminentemente pragmático, no se trata de hacer afirmaciones que no tengan contraste real.

Pretendemos, por lo tanto, investigar la realidad jurídica vigente en la materia que nos ocupa y encontrar algunas consecuciones que nos permitan superar, en este proceso de avance de la investigación jurídica, la prueba de la falsación. Y esta realidad que vamos a describir en capítulos posteriores, la constituye, fundamentalmente, como - vamos a ver, el Derecho Contable de la Comunidad Económica Europea, - que se nos presenta con todas las características de un sistema estructurado y ya en trance de aplicación en los distintos países que integran la Comunidad.

- (15) Empleamos la palabra "computarización" como derivada de "computar", -

ción cómo un posible adelanto en el concreto proceso de alum
bramiento del Derecho Contable, una sombra puede nublar nues
tras conclusiones. Al reducir toda una realidad compleja a -
un modelo sistémico puede suceder, y en ello no nos aparta--
ríamos mucho de la conclusión de Kelsen, en cuanto al impera
tivismo de la norma, que las soluciones a los problemas plan
teados puedan obtenerse en forma automática, como un sim--
ple proceso de computarización, en cuyo caso, el Derecho, --
aparte de deshumanizarse, haría consistir la jurisprudencia -
en un *mecanismo de ordenador*.

Este problema ha sido visto por el Profesor José L. Es
tévez que nos lo expresa con una gran claridad en su libro "*Nueva -
versión sobre el Derecho*" (16), de la forma siguiente, a pro
pósito de lo que él llama *probabilidad y cálculo jurídico*:

*"Para llevar a la práctica nuestro intento en forma más
espectacular e intuitiva, permitasenos recurrir a un au
daz experimento imaginario.*

*Supongamos que tenemos a nuestro servicio una "computa
dora", sumamente perfeccionada -aunque no nos paremos a
describirla-, que nos cabe manejar a gusto.*

*¿Qué deberemos hacer con ella para utilizarla, como un
Juez-autómata, en la discriminación de posibles interfe
rencias?*

*Está claro, en primer lugar, que nos será menester "pro
gramarla"; es decir, comunicarle previamente las "infor
maciones" e "instrucciones" capaces de contener implíci
tamente todos los resultados que deba obtener. (El "mo-*

(15) para describir gráficamente lo que, en el lenguaje vulgar, se entien
de como una exaltación del automatismo.

(16) José Lois Estevez. Imprenta Paredes. Santiago de Compostela 1977.
Págs. 67 y siguientes.

do" según el cual nos interesa que lo haga viene también supuesto; pero puede ser ya, por "prefabricación" connatural a la máquina).

Representémonos, pues, enseguida, la clase de problemas que la computadora habrá de resolver.

Según es evidente sin esfuerzo, lo que nosotros brindaremos a la máquina cuando esté lista (el llamado -- "input"; es decir, la "entrada" o "datos") consistirá en algún "caso litigioso" real (o, incluso, ficticio o hipotético, como el de una "práctica"). Lo que habrá de devolvernos nuestro dispositivo cibernético -- (su "output", "salida" o "resultados") constituirá -- sus "fallos", sus "decisiones jurisprudenciales". Las "operaciones" que, por construcción, realizará la computadora para convertir el caso "cifrado" (traducido a "lenguaje-máquina") en su propia "fórmula resolutoria" ejemplifican los diversos tipos de razonamientos jurídicos (a cargo de la "unidad" (o eventualmente -- "unidades" de cálculo))

Evidentemente, esta posible concepción del Derecho, consecuencia de una incorrecta aplicación de la metodología sistémico-estructuralista, es inadmisibile por falsa. El Derecho es un fenómeno cultural, como ya hemos visto en páginas anteriores; el Derecho pertenece al hombre y, consiguientemente, es humanismo, no máquina, en consecuencia, el Derecho, en su concepción y en su aplicación, no se puede separar de la noción de lo humano ni de la cambiante realidad sobre la que actúa el hombre.

No pretendemos, por ello, un proceso de abstracción, que nos llevaría a unas concepciones jurídicas más avanzadas, de acuerdo con la tecnología actual de posible aplicación, -- que las del imperativismo normativo de Kelsen. Por ello, en

los capítulos siguientes, abordamos las condiciones bajo las cuales puede aplicarse el estructuralismo como metodología - básica en el alumbramiento del Derecho Contable -con las necesarias referencias a la teoría del lenguaje- y pasando, por último, a estudiar la aplicación de la *teoría general de sistemas* a la estructura jurídico-contable, tratando de alcanzar una concepción sistémico-estructuralista del Derecho Contable, que pensamos que ha de resultar fecunda en el orden - del alumbramiento de esta disciplina y de su aplicación.

CAPITULO IX

EL ESTRUCTURALISMO COMO ANTECEDENTE DE UNA METODOLOGIA JURIDICA

EL ESTRUCTURALISMO COMO ANTECEDENTE
DE UNA METODOLOGIA JURIDICA

Introducción.

En páginas anteriores nos hemos referido ya a muchos de los conceptos que, en los capítulos siguientes, aclaremos al lector. Hemos tenido dudas en la ordenación de materias - en este trabajo, acerca de si debíamos de comenzar por el estudio del *estructuralismo* como antecedente de la metodología estructuralista aplicable al Derecho o, si por el contrario, tal como hemos hecho, debíamos de pasar revista previa a las distintas tendencias, escuelas o concepciones que se han ocupado de la metodología del Derecho. Cúmplida, pues, la tarea en la segunda de las formas expuestas, entramos en este capítulo en el estudio, con mayor profundidad, del *estructuralismo* para, a partir del mismo, configurar la metodología que - hemos considerado más idónea en el proceso de descubrimiento y aplicación del Derecho Contable.

En este capítulo y en los dos que siguen estudiamos, por lo tanto, el estructuralismo como manifestación del pensamiento filosófico, la Teoría del Lenguaje y, por último, - la Teoría de Sistemas, que recientemente está siendo objeto de reiterada aplicación metodológica en el campo de las ciencias sociales.

Estructura y sistema en el lenguaje común.

En el lenguaje común o vulgar, aplicado al Derecho, hablamos de *sistemas jurídicos* como conjunto de normas (1) y de *estructura jurídica* como construcción, en la que se ordenan normas e instituciones. Análoga idea de *orden* se puede encontrar cuando se habla de la estructura de la norma. Sin embargo, en relación con nuestro trabajo, nos interesa penetrar no sólo en la terminología técnica, sino en los propios conceptos que se han desenvuelto fuera de las disciplinas jurídicas y que, no obstante, hoy comienzan a ser aplicados como metodología en el mundo de las ciencias sociales.

En este orden de ideas nos interesa encontrar una precisión, no únicamente terminológica sino conceptual, en relación con la significación de *estructura* y *estructuralismo*, *teoría de sistemas* y *modelización*, aunque, naturalmente, no es nuestra pretensión hacer un estudio exhaustivo de dicha temática, sino sólomente extraer de ello las ideas fundamentales que han de servirnos en el estudio de nuestra Tesis.

En apoyo de la metodología que intentamos utilizar, hemos de destacar la revolución generalizadora que en los últimos tiempos se está revelando en el sentido de separar la *atomización* del conocimiento científico, buscando, por el --

(1) Luis Díez Picazo y Antonio Gullón. "Sistema de Derecho Civil". Ed. - Tecnos. Madrid 1982. Pág. 32.

contrario, una generalización de dicho conocimiento y, consiguientemente, de los métodos investigativos. Este planteamiento se conoce con el nombre de *"enfoque peripático de la ciencia"* (2) y respecto del mismo nos dice Eduardo Bueno, en su introducción a la edición española de la obra de Klir, -- que *-a partir del primer tercio de nuestro siglo, emergieron numerosas teorías como "dialéctica sociológica" de Adorno, - el "cálculo de individuos" de Goodman, la "antropología estructural" de Levi Strauss, el "estructuralismo" de Piaget, - la "cibernética" de Winer, cuyo enfoque radica en el estudio de la totalidad, en cuanto base para una explicación de la realidad- lo que ha desbordado los planteamientos estrictamente atomistas de la ciencia.*

Estructura y sistema: sus relaciones.

Cuando, a partir del lenguaje común, intentamos una precisión terminológica de los conceptos de *estructura* y *sistema* y aún de muchos otros, en el estado actual de la ciencia, nos encontramos con una panorámica amplia y desconcertante. Existe una obra de Anthony Wilden, traducida al español bajo el nom

(2) *Peripático* significa "acerca de todo". Véase George J. Klir: *"Teoría General de Sistemas"*. Madrid 1980. Ed. I.C.E. Pág. 9.

bre de "Sistema y Estructura" (3), que trata de desvelarnos las relaciones conceptuales a las que responde dicha terminología. Con frecuencia, en nuestro ensayo, nos referiremos a esa obra, ya que nos va a proporcionar ideas interesantes para cumplir - el objetivo de nuestro trabajo. Pero sin penetrar, de momento, en profundidad en el contenido de los campos a los que se refieren los términos *sistema* y *estructura* sí conviene, para facilitar la comprensión del lector, que evidenciamos las contradicciones terminológicas que en el uso de ambos términos se plantean, incluso entre los técnicos.

Para José Terceiro (4), el sistema tiene una estructura. Nos dice el referido Profesor que *"la base de la Dinámica de sistemas es el reconocimiento de que la estructura de cualquier sistema (muchas relaciones circulares entrelazadas algunas veces con retardos en sus componentes) es a menudo tan importante en la determinación de sus comportamientos como los mismos componentes individuales Probablemente, como nos indica el mencionado autor, esta concepción tiene su origen en el mundo de la física (Nos dice Terceiro que el precursor de la dinámica de sistemas es el ingeniero técnico J.W. Forrester) y, a nuestro juicio, cabría ser aplicada tanto al macrocosmos como a la propia estructura del átomo (5). En cambio para Wilden (6), la estructura puede definirse como un sistema de trans*

(3) Anthony Wilden. SISTEMA Y ESTRUCTURA. Alianza Editorial. Madrid 1979.

(4) ESTRUCTURA ECONOMICA. Ed. Pirámide. Madrid 1976. Pág. 42

(5) Véase a este respecto, en la revista FACETAS -nº de 1984- (U.S. Information Agency-Washington), el artículo de James S. Trefil "El universo y la frontera del espacio: la búsqueda del orden".

(6) Anthony Wilden. Ob. Cit. Pág. 235.

formaciones y nos dice también (7) que en la concepción de la función simbólica de Levi Strauss se implica "*la estructura - como conjunto de leyes que rige la conducta del sistema*" y toavía nos aclara que, tanto la estructura como el sistema -en este sentido- pertenecer al dominio de la información y no al marco de la organización. Por ello en las páginas que siguen precisaremos el significado semántico que, en nuestro trabajo, damos a la terminología utilizada, siguiendo, naturalmente, a los tratadistas más autorizados en el tema, pero concretando, en todo caso, el alcance con que utilizamos en nuestra Tesis los términos *estructura* y *sistema*, configurando la noción de *modelo* como vínculo o nexo entre las categorías anteriores.

Estructura y estructuralismo.

La primera pregunta que el lector se hace en este orden de cuestiones, se ha de referir, sin duda, al significado que en la terminología especializada se da al término "*estructura*", ésto es, ¿qué es la estructura?. J. B. Terceiro (8) nos proporciona un auténtico catálogo de las definiciones que se han dado para la estructura y, quizá, no esté de más tenerlo

(7) Anthony Wilden. Ob. cit. Pág. 181.

(8) J.B. Terceiro. Ob. cit. Pág. 55.

delante como referencia (9). Pero de una forma más elemental,

(9) J.B. Terceiro. Ob. cit. Págs. 55, 56 y 57.

-BARBUT: "Una estructura (algebraica) es un conjunto cuyos elementos son cualesquiera pero entre los cuales están definidas una o varias leyes de composición u operaciones".

-BRESON. "Una estructura es un sistema de relaciones invariantes bajo ciertas transformaciones (respecto de ciertas transformaciones).

-BUENO. "Las estructuras (metafinitas).... son el resultado de un proceso dialéctico instituido sobre campos climacológicos de naturaleza holótica".

-FAGES. "La estructura es el modo de existencia de la significación - caracterizada por la presencia de la relación articulada entre dos - semas".

-LEVI-STRAUSS. "Define la noción de estructura con arreglo a cuatro - criterios:

1) Modelo de un carácter sistemático; 2) Tal que la modificación de uno de sus elementos entraña la modificación de los demás, la estructura forma parte de un grupo de transformaciones; 3) Reacciona, por sus propiedades, de un modo previsible, y 4) Está construida de manera que pueda explicar todos los hechos observados".

-MARIAS. "La estructura (social) es la forma de la vida colectiva, a - condición de entender de un modo real y dinámico la palabra forma: - aquello que informa y configura realmente la vida, no un simple es- - quema o figura estática"

-MEILI. "Estructura es una reunión de varias parte en las cuales el - significado de cada una de ellas está determinado simultáneamente -- por las otras y por el total".

-MOLES. "Llamaremos "estructuras" a las formas mentales, es decir, a la percepción de formas en el interior de nuestra mente, por oposición a las que nos traen desde el exterior los órganos sensoriales".

-MOULOU. "Una estructura es, en principio, un conjunto de correlaciones a las que se puede dar un valor sincrónico -la de un equilibrio- de estados simultáneos- y un valor diacrónico -comprende las fases - orientadas de una evolución".

(9) -ORTEGA Y GASSET. "Una Estructura es un conjunto de cosas o simples elementos materiales, más un orden en que esos elementos se hallan dispuestos".

-PIAGET. "Una estructura es un sistema de transformaciones, que comporta leyes como sistema (por oposición a las propiedades de los elementos) y que se conserva o se enriquece por el juego mismo de sus transformaciones, sin que éstas vayan más allá de sus fronteras o recurran a elementos exteriores. En una palabra, una estructura comprende, de este modo, los tres caracteres de totalidad, -- transformaciones y autoregulación".

-POUILLON. "La estructura es esencialmente la sintaxis de las transformaciones que permiten pasar de una variante a otra, y es esta -- sintaxis la que informa sobre un número limitado, sobre la explotación restringida de las posibilidades teóricas".

-REMOTTI. "... se entiende por estructura los modelos inconscientes presentes en el objeto y que confieren al modelo significado -- más específicamente subjetivo"

-SARTRE. "La estructura es la huella petrificada o el producto de -- una praxis, un "esqueleto"".

-ZUBIRI. "Los elementos de una estructura se co-determinan mutuamente en su unidad. La estructura es el principio determinante posicional de las notas constitucionales". "La articulación entre las -- notas de una realidad es estructura cuando por ella posee propiedades sistemáticas, algo irreductible a la mera copulación externa -- de elementos. La estructura es una unidad intrínseca expresada en propiedades sistemáticas". "El carácter estructural de lo real es unidad trascendental: constitucional e incomunicabilidad serían -- los dos aspectos de la unidad trascendental, y en su implicación -- consistiría "la estructura de la unidad trascendental".

Auzias (10) nos dice, siguiendo a Kroeber, que "cualquier cosa -siempre y cuando no sea completamente amorfa- posee una estructura". Más preciso es Wilden cuando nos afirma, siguiendo una corriente que cuenta con grandes adhesiones, que la estructura es ley y orden" (11). Auzias, en la obra repetidamente citada, cuando quiere precisar el significado de la estructura, apunta directamente y sin más ambigüedades, a su origen histórico-epistemológico: la lingüística, tema éste -del que nos ocuparemos en el capítulo siguiente.

Sobre la estructura se ha edificado el pensamiento estructuralista, esto es, lo que se ha llamado el estructuralismo. Las mismas dificultades que surgen en la literatura profesional en torno al concepto de estructura, se proyectan cuando se trata de configurar la noción de estructuralismo.- Tan difícil parece el intento de perfilar el estructuralismo como pensamiento filosófico, que Auzias llega a afirmar (12) que el estructuralismo es Levi Strauss. Evidentemente, tal afirmación es exagerada, pero, no es menos cierto que, ha sido a Levi Strauss a quien fundamentalmente se debe la creación de una teoría del conocimiento basada en la lingüística que hoy constituye una metodología aplicable al estudio de las ciencias en el sentido más amplio que a dicho término ca

(10) Jean-Marie Auzias. "Estructuralismo". Ed. Alianza. Madrid 1970. Pág. 13.

(11) Wilden. Véase Ob. cit., en particular el capítulo sexto.

(12) Wilden. Ob. cit. Pág. 234.

be atribuir, es decir, no sólo al campo de las ciencias físicas, sino también de las ciencias sociales (13).

Estructuralismo genérico o global y estructuralismo profundo o específico.

Wilden (14) distingue distintas manifestaciones del estructuralismo, siguiendo a Piaget. Nos habla del estructuralismo global frente al estructuralismo analítico y nos dice que *"todas las ciencias sociales conllevan alguna forma de estructuralismo global, pero sólo aquéllos análisis que se parecen a los de Levi Strauss -el descubrimiento analítico de las estructuras profundas y no fenoménicas (que son en esencia lógico-matemáticas)- parecen formar parte de lo que llama Piaget el estructuralismo auténtico*. Por el texto que sigue a continuación, el estructuralismo global hace referencia a la *topología del campo total*, en la terminología de -- Kurt Lewin, esto es, lo que en la introducción al libro de -- Klir se ha llamado *enfoque peripático de la ciencia*.

El estructuralismo profundo, es decir, el que contempla Levi Strauss (descubrimiento analítico de estructuras --

(13) Véanse, fundamentalmente, las obras de Claude Levi-Strauss: *"Sociologie et Anthropologie"*. Press Universitaire. París 1966, y *"Les structures élémentaires de la parenté"*. Ed. Monton. París 1968.

(14) Wilden. Ob. cit. Pág. 234.

profundas y no fenoménicas) es considerado por Marvin Harris (15) a propósito de los aspectos *mentales y conductuales* de la cultura. Es muy esclarecedora la opinión y los -- ejemplos que describe Harris en su citado libro. Nos dice -- que en el "mundo interior" existen diversos niveles de conciencia y que, las reglas gramaticales, son un ejemplo de -- tales estructuras profundas.

El problema del estructuralismo profundo aparece intimamente ligado a los aspectos *emic* y *etic* de la cultura. -- Harris en su labor de antropólogo, estudia los comportamientos del investigador que quiere descubrir los modos de pensar que condicionan las conductas en las civilizaciones antiguas de las que quedan, no obstante, vestigios en el mundo actual. Es decir, se plantea el problema de investigar -- los "aspectos mentales" en su relación con los "conductua-- les" en la cultura. En este proceso, el investigador puede adoptar dos posturas o modos de investigar el *proceso cultural* que los designa con los nombres de "emic" y "etic".

En el modo "etic" el antropólogo trata de adoptar -- la posición del sujeto cuya cultura estudia, es decir, ponerse en su propio lugar. Dice textualmente: "*los antropólogos tratan de adquirir un conocimiento de las categorías y re--*

(15) Marvin Harris. "*Introducción a la antropología General*". Ed. Alianza Editorial. Madrid 1981. Págs. 128 y sgtes.

glas necesario para pensar y actuar como un nativo".

Al contrario, la posición "emic", se basa en el análisis objetivo de unas reglas que, incluso, pueden ser descubiertas estadísticamente y, a través de dichas reglas, - investigan la razón de ser o comportamiento de los nativos con independencia de sus creencias (16).

Los conceptos "structurel" y "estructural".

La investigación del concepto de estructura, es decir, el descubrimiento del significado que dicho término - tiene resulta imprescindible para obtener la noción de estructura que nos conviene utilizar en nuestro trabajo. Por ello y prescindiendo de las muy diversas significaciones -

(16) Marvin Harris. Ob. cit. Pág. 130. Ejemplo: Aunque en la India no se admite el sacrificio del ganado vacuno, se practica, sin embargo, - sobre los machos un *bovicidio* (sic) dejándolos morir, generalmente, - en régimen de subalimentación, en razón de la menor utilidad que - tiene el macho con respecto a la hembra. Este ejemplo evidencia - las distintas consideraciones que se siguen de una posición *emic* -- frente a una posición *etic* en la investigación de la realidad. Mientras que la posición *etic* pone de manifiesto el carácter negativo que significa el sacrificio de un animal ovino cualquiera que sea - su sexo, la posición *emic* demuestra estadísticamente que los machos son sacrificados por razón de conveniencia. Las conclusiones a las que se llega, pues, son distintas según se adopte una u otra posición de investigación.

que al término estructura se le han dado y que reseñamos en páginas anteriores, nos interesa acudir, de nuevo, a la obra de Auzias, quien nos dice que el significado mas satisfactorio del término estructura nos los proporciona el análisis - del vocablo latino *struere* (17).

(17) El vocablo latino *struere* quiere decir "construir" y del mismo E. Robert nos dice (reproduciendo a Auzias: "Estructuralismo"):

I. 1) *Modo cómo un edificio está construido.*

2) *Por extensión, ordenación de las partes de un edificio desde el punto de vista de la técnica arquitectónica, de la - belleza plástica.*

Las variaciones históricas del sentido del término nos proporcionan una buena orientación. Continuemos con E. Robert:

II. *Por analogía (siglos XVII y XVIII). En primer lugar el hablar de seres vivos. Modo cómo un conjunto concreto, espacial, es considerado en sus partes, en su organización, forma observable y analizable que presentan los elementos de un objeto*

Y E. Robert remite a vocablos como: Orden, constitución, contextura, disposición, forma, organización.

Más adelante:

Química, Física: agrupación de diferentes partes de un conjunto o de puntos que permiten la cohesión del mismo: estructura del átomo.....

Siglo XIX: En las ciencias sociales y por influencia del inglés: - Spencer, Morgan.

Disposiciones de las "partes" de un conjunto abstracto, de un fenómeno, de un sistema complejo, generalmente considerado como característica de este conjunto y como duradera.

Estructura de una sociedad: ver armadura, osamenta, régimen.....

En el siglo XIX se introduce, en el vocabulario marxista, la idea de infraestructura opuesta a superestructura.

Considerado el concepto *estructural* tal como expone Auzias -asumiendo la concepción de Robert-, surge en forma espontánea la relación entre dicho significado de *estructura* y el término *structurel* al que se refieren numerosos estructuralistas, entre ellos Auzias; inicialmente Levi Strauss; en España J.B. Terceiro, etc. (18).

Partiendo de la distinción entre un proceso de estructuración y una realidad estructurada (que se correspondería, respectivamente, a los términos franceses *estructural* y

(17) *Ultimo sentido:*

4) *Filosofía.*

Estructura se emplea con valores variables de acuerdo con los especialistas y los autores, a propósito de un conjunto, de un todo formado por fenómenos solidarios tales que cada uno depende de los otros, y no puede ser lo que es más que por su relación a los otros.

(18) La significación respectiva de *estructural* y *structurel* hace referencia a las nociones de "proceso" y "construcción". Lo estructural se refiere de la formación de la estructura, que conduce, como término del proceso, a la noción de *structurel* como expresión de estructura realizada. En nuestro trabajo "El hecho y el Derecho Contable" (Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona 1983) nos referimos ya a ambas nociones, pero la precisión de ambos términos queda muy clara en la obra, repetidamente citada, de Auzias (Pág. 17)

structurel) podemos precisar el alcance que, en relación con el Derecho Contable, puede tener la terminología empleada, - de tal modo que, el término "organización" comportaría el -- proceso de estructuración, mientras que el término *estructura* encarnaría el resultado de la organización (19).

Sincronía y diacronía.

Dentro de los estudios de la lingüística y, consi-- guientemente , del estructuralismo apoyado en ella, tienen - especial interés, en relación con nuestro estudio, la consi-- deración de la diacronía o sincronía o, como también se les

- (19) Insistiendo sobre el mismo tema, vale la pena recoger la aclaración de Pouillon, que tomamos de la obra citada de Auzias. Dice así:

"En francés, dos adjetivos distintos, *structurel* y *structural*, permiten mostrar que este dualismo (encerrado en una sola palabra en español) no es en modo alguno una ambigüedad: una relación es *structurelle* cuando se la considera en su papel determinante en el - seno de una organización dada; la misma relación es *structurale* cuando es susceptible de realizarse de varias maneras diferentes e igual mente determinantes en varias organizaciones. *Structural* remite a la estructura como *sintaxis*, y *structurel* remite a la estructura como - realidad".

ha denominado ejes dicacrónicos o sincrónicos de un sistema (20).

Los conceptos de diacronía y sincronía aparecen, a nuestro juicio, vinculados a los conceptos, ya expuestos en el epígrafe anterior, de *structural* y *structurel*, aunque no sean coincidentes plenamente. La noción de *structural*, como proceso de creación de estructura, tiene un sentido, fundamentalmente, diacrónico, mientras que lo *structurel* hace referencia a las distintas manifestaciones sincrónicas que, como ramas, se separan de un tronco y se extienden sobre -- una superficie temporal.

- (20) Por la claridad en la interpretación de Saussure que nos da Auzias, reproducimos a continuación -recogido de este libro (ob. cit. pág.- 29) la tarea del objeto de la lingüística:

"La tarea de la lingüística será:

- a) hacer la descripción y la historia de todas las lenguas de que pueda ocuparse;*
- b) buscar las fuerzas que intervengan de manera permanente y universal en las lenguas.....*

En este sentido, la lingüística es muy distinta de la etnografía; se comprende a partir de la filosofía de los sonidos, sin por ello aclarar a ésta. Es preciso, pues, definir la lengua; y esto se consigue considerando que la lengua es la regla de todas las manifestaciones del lenguaje.

"La lengua es una convención, y la naturaleza del signo en que se conviene es indiferente"

Las consecuencias que de este punto de vista se siguen son considerables. La lengua no es la expresión de fenómenos - sociales y extralingüísticos; tiene en si misma su propia

Tanto la creación del concepto como la terminología - utilizada, tienen su origen en Saussure, quien nos dice que los dos principales aspectos del objetivo de la lingüística son "*la lingüística sincrónica que se ocupará de las relaciones lógicas y psicológicas que unen términos coexistentes y que forman sistema, tal y como se muestran en la conciencia colectiva, y la lingüística diacrónica que estudiará, por el contrario, las relaciones que unen términos sucesivos no apercibidos por una misma conciencia colectiva y se reconducen unos a otros sin -- formar sistema entre sí*" (21).

Auzias cree superada ampliamente la posición original de la lingüística saussuriana, ya que las posiciones respectivas de diacronía y sincronía son científicamente insostenibles, como ya demostró la Escuela de Praga en los años treinta (22).

- (20) *regla. La lengua, tal y como la describe Saussure, es un circuito que incluye lo que se escucha, lo que se dice, lo que se piensa; en otras palabras, la audición, la fonación, los conceptos. Abarca una parte psíquica y una parte no psíquica (automatismos fisiológicos), una parte activa y una parte pasiva, además de una facultad de asociación y de coordinación, que desempeña el papel central en la organización de la lengua en tanto que sistema. Además de esto, si consideramos la lengua hablada como fenómeno (es decir, como realidad experimental), descubrimos que es siempre individual en la palabra. Más, por el contrario, la lengua es total.*

(21) Auzias. Ob. Cit. Pág. 38.

(22) Auzias. Ob. Cit. Pág. 38.

También Piaget, citado por Wilden (23), critica el concepto de sincronía de Saussure porque el mismo se predica, tanto de las leyes de la oposición sincrónica como las del equilibrio sincrónico.

A nuestro modesto juicio, el sentido actual que cabe dar a los conceptos que formulara en su día Saussure, es el que apunta Sazbon (24) al decir que la distinción entre diacronía y sincronía, abría un abismo entre la estructura y la Historia. José Terceiro nos dice que, actualmente,

"Se entiende que la diacronía se refiere al cambio de un sistema a otro estado, a la Historia, en tanto que es analizable según reglas de transformación; y por sincronía, la abstracción según la que un sistema signifiante es estudiado independientemente del tiempo"

Por ello, y seguimos refiriéndonos a la obra de Terceiro (25). Lantéri-Laura afirma que

"El conocimiento sincrónico se muestra tanto más estructural cuanto que concierne sobre todo a los sistemas de oposiciones pertinentes y muy poco a sus sustratos materiales; mientras que el conocimiento diacrónico estudia la evolución de los sustratos, y sólo accesoriamente puede ser estructural, pero no puede evitar contener un sector de dudoso estatus epistemológico, aunque en definitiva esencial: no puede eludir la consideración de cómo la transformación de un sustrato obliga al -

(23) Wilden. Ob. Cit. Pág. 240.

(24) J. B. Terceiro. Ob. Cit. Pág. 70.

(25) J. B. Terceiro. Ob. Cit. Pág. 71.

sistema de las oposiciones pertinentes a modificarse".

La distinción, por tanto, entre diacronía y sincronía que nos es útil en nuestro trabajo, no es la original de Saussure, sino la actual que en su concepción enraiza con el concepto de problemática de Althusser (26) y que parece encontrar también relación con el pensamiento inicial de Marx, en orden a las *ideologías*. Según la descripción althusseriana, las ideologías tienen un comienzo absoluto ("*ruptura epistemológica*") - que no coincide, necesariamente, con su identidad histórica literal. Afirma Althusser que, aunque la ideología puede concebirse en un plano descriptivo como una totalidad organizada, - ello sólo es válido en un plano meramente fenomenológico y sólo a este nivel puede ser puesta la *problemática* de una época en relación con la de otra.

El concepto de problemática, tal como lo formula Althusser, relaciona el campo ideológico con la estructura social y su evolución con la de dicha estructura, si bien las ideologías implican generalmente un rompimiento epistemológico pero, en todo caso, admite que la diacronía, representa la Historia y - la sincronía, la relación estructural de los elementos en el tiempo.

La aclaración de estos conceptos la encontramos de nuevo volviendo al lenguaje. Hemos de acudir al eje diacrónico del lenguaje para encontrar las sincronías de las lenguas o idiomas actuales. La estructura de los idiomas latinos hoy vigen--

tes, es comparable porque responde a la noción de sincronía, - pero la explicación la encontramos en el proceso evolutivo del latín a las lenguas actuales, pasando por las llamadas "lenguas romances".

Estructuralismo operacional y estructuralismo intelectual

Como introducción al estructuralismo jurídico del que nos ocupamos en un próximo capítulo, nos interesa fundamentalmente, la distinción entre estructuralismo operacional y estructuralismo intelectual.

El estructuralismo operacional, referido por Wilden - (27), alude a las relaciones implicadas en la estructura real, mientras que el estructuralismo intelectual, viene a constituir el estructuralismo del pensamiento que, en sí mismo, se organiza o estructura en base a la contemplación de la realidad.

Por esta razón tiene tanto interés en nuestro estudio, la distinción entre estructuralismo operacional y estructuralismo intelectual. El estructuralismo operacional constituye - la base formativa del estructuralismo intelectual, aunque, evidentemente, éste también actuará sobre aquel, de modo que se - producirá un sistema de mútuas interacciones.

(27) Wilden. Ob. Cit. Pág. 236.

El paso del estructuralismo operativo o real al intelectualivo, exige, siguiendo a Voltes (28), de un proceso de abstracción reflexiva. Voltes dice que Piaget opina que el crecimiento de las estructuras intelectuales, acontece por interiorización de las acciones como operaciones y nos explica, acertadamente, que el desarrollo operacional acontece por la acción que realizan los individuos sobre los objetos y sobre la que se cimantan las estructuras intelectuales que, a su vez, comprende las reglas características de toda estructura, esto es, totalidad, transformación y autoregulación (29). En este sentido, Piaget (30), establece la diferencia entre estructuralismo global -que se limita al sistema de relaciones o interacciones observables- y el *estructuralismo metódico* (el que Pedro Voltes llama *intelectual* y nosotros preferimos designar con el término *intelectivo*) y que busca la explicación de este sistema en una estructura subyacente y que propende a reconstruirla --gnosológicamente, utilizando la técnica de la modelización (31).

El estructuralismo jurídico, pues, tiene carácter intelectualivo y se corresponde con una estructura gnoseológica apoyada en una realidad social y conducente a la formación de modelos que ya no serán los lógico-matemáticos, como dice Piaget, sino los lógico-jurídicos como corresponde al Derecho.

(28) P. Voltes Bou. LA TEORIA GENERAL DE SISTEMAS Y LA HISTORIA. Barcelona 1980. Pág. 8.

(29) Voltes. Ob. Cit. Pág. 9.

(30) Recogemos la cita de la obra de Voltes.

(31) El estructuralismo metódico es, ciertamente, "*estructuralismo auténtico*" que como tal investiga sobre las estructuras profundas y no feno-

CAPITULO X

LENGUAJE Y DERECHO

LENGUAJE Y DERECHO

Contenido

Para no romper la unidad en la consideración del lenguaje de cara a su significación en el Derecho o, mejor aún, en la aplicación de la metodología estructuralista en la investigación jurídica, hemos dejado el estudio de un contenido más riguroso del lenguaje, para el presente capítulo, cuya lectura aclarará muchos de los conceptos empleados en el capítulo anterior, además de permitirnos profundizar en conceptos como los de lengua, lenguaje e idioma, que, posteriormente van a ser aplicados en la utilización de la metodología estructural del Derecho como, con todo acierto, ha realizado el Profesor Hernández Gil.

Del lenguaje onomatopéyico al lenguaje signo

La primera manifestación del lenguaje consiste en la descripción mediante sonidos ("*onoma*") de los entes a los que nos referimos. Es el lenguaje que utilizan los niños para designar a los animales, describiéndolos por los sonidos que ellos emiten. En la historia de la lingüística, el paso siguiente se da con los llamados "*lenguajes jeroglíficos*", consistentes en representar los entes mediante un dibujo que haga referencia directa al objeto representado, o mediante un jeroglífico que ya es el producto de un proceso intelec-

tivo de abstracción de la realidad que se concreta en un símbolo. La siguiente etapa se produce con la idealización total de la expresión lingüística, que se independiza de la realidad a la que se refiere y comienza a crear en su propio ámbito, conceptos que no son necesariamente expresivos de una realidad concreta sino gnoseológicos. Se da entonces el gran avance en la *construcción del idioma*, como culminación de un proceso de formalización del lenguaje. El idioma es un lenguaje sometido a formas regladas que como tales son eminentemente convencionales. El lenguaje -podríamos decir- se culturiza, y nace el idioma como resultado de un proceso de idealización cultural. "El idioma -hemos dicho en nuestro -- trabajo *La Contabilidad como Lenguaje*- es un lenguaje estético."

La representación de las realidades y de las ideas se realiza, por consiguiente, mediante símbolos o signos que pueden o no referirse a realidades concretas, y mediante sus reglas el lenguaje hecho idioma es vehículo de comunicación del pensamiento en su más amplia acepción.

Insistiendo en esta cuestión y prescindiendo de la consideración de los procesos de alfabetización y de las convenciones iniciales en la utilización del lenguaje para la comunicación entre los hombres -descubribles en un estudio - diacrónico de los sistemas de comunicación humanos- hemos de insistir en el valor simbólico de la palabra, cualquiera que sea su origen dentro de una comunidad lingüística. (1) Pero

(1) El lenguaje, según se recoge en la obra de Karl Buhler, *TEORIA DEL LENGUAJE* (Ed. Alianza Universidad. Madrid 1979. Pág.) es un invento del "homo faber", es decir, el lenguaje en nuestra civilización se acuña sobre signos o símbolos.

las palabras se ordenan según un conjunto de reglas socialmente admitidas, creándose con ello la estructura del lenguaje, es decir, apareciendo el lenguaje como estructura.

A este respecto decíamos en nuestro estudio *La Contabilidad como Lenguaje* (2)

"El lenguaje originariamente trata de representar mediante sonidos lo que el hombre percibe por sus sentidos. Es el onoma griego o lenguaje onomatopéyico con el cual el hombre expresa la realidad -- que le circunda tratando de reproducirla directamente; es el lenguaje que utilizan los niños para designar a los animales reproduciendo los sonidos que éstos emiten.

Pero siendo el lenguaje consecuencia de las propias exigencias de comunicación del hombre, pronto se idealiza y se hace convencional. El hombre inventa palabras y establece una relación entre sus propias ideas y los sonidos o combinación de sonidos que emite (componente fonológico del lenguaje) o entre ideas y grafos (lenguajes ideográficos).

Después, el sujeto humano crea reglas para organizar sus palabras en estructuras oracionales (componente sintáctico del lenguaje). Y por último el esquema de comunicación se completa con el llamado -- componente semántico, constituido por -- las reglas mediante las cuales se interpretan las oraciones como mensajes significantes. Estas reglas varían según la naturaleza del idioma humano, y en ellas estriba, a nuestro juicio, el paso decisivo del lenguaje al idioma, concebido -- éste con toda la grandeza literaria con que el hombre culto lo utiliza."

(2) José María Fernández Pirla. *TEORIA ECONOMICA DE LA CONTABILIDAD*. Madrid 1977. Pág. 523.

Lenguaje semiológico y semántica

Se han clasificado los lenguajes en naturales y convencionales, aunque, en definitiva, el origen del lenguaje, superadas las formas onomatopéyica y jeroglífica, sea siempre convencional, es decir, semiológico (3). Sin embargo, la distinción es útil en cuanto que debemos entender por lenguajes naturales, los que con una base diacrónica dada, se producen espontáneamente, mientras que son lenguajes semiológicos los lenguajes "recreados". Este es el sentido que actualmente tiene la distinción entre semántica y semiología.

La palabra semiología (del "semeion" que en griego quiere decir signo) -significa para Saussure un conjunto de signos. Opuestamente, el término semántica, hace referencia al significado estricto de una palabra. La semiología, como conjunto, es susceptible de un análisis científico (4). La semántica, en cambio, sólo se presta a un estudio etimológico y comparado (en este sentido cabe, naturalmente, que semántica y semiología, sean considerados sincrónica y diacrónicamente). Para José Terceiro (5) la semántica es la -- ciencia del *significado* mientras que la semiología es la --

(3) Venimos utilizando la palabra idioma como sinónimo de lengua, es decir con el mismo significado que dan los estructuralistas a este término. Véase Hernández Gil. PROBLEMAS EPISTEMOLOGICOS DE LA CIENCIA JURIDICA. Editorial Civitas. Madrid 1981. Pág. 148. Establece las equivalencias "lenguaje y derecho", "lengua y ordenamiento jurídico" y "habla y realización del derecho".

(4) Auzias. Ob. Cit. Pág. 30.

(5) J. B. Terceiro. Ob. Cit. Pág: 61.

ciencia del *significante*. El mismo autor nos dice que el término "semiología", como ciencia de los signos, fué propuesto por Saussure "aunque en la actualidad se note una clara tendencia a sustituir el citado término por el de semiótica". La semiótica es definida por Charles S. Peirce como

"la ciencia que estudia las propiedades generales de los sistemas de signos y las leyes de su funcionamiento, independientemente de la naturaleza concreta de los signos correspondientes a su esfera de aplicación". (6)

La semiótica estudia, nos dice Terceiro (7), todos los procesos culturales como procesos de comunicación y, en el mismo sentido, se pronuncia Auzias (8) cuando nos dice:

"En la perspectiva saussuriana hay una separación muy precisa entre una lingüística cuyo objeto propio es la lengua social e independiente del individuo y una lingüística de la palabra, aún cuando en esta separación se tenga en cuenta que la lengua y la palabra son interdependientes. Para estudiar una lengua es preciso centrarse esencialmente en su originalidad real."

Buhler (9) nos describe cómo la lingüística se incorpora al "cosmos" de la ciencia, al decirnos que pertene

(6) Véase José B. Terceiro. Ob. Cit. Pág. 61, especialmente la cita de Peirce.

(7) J. B. Terceiro. Ob. Cit. Pág. 62.

(8) Auzias. Ob. Cit. Pág. 30.

(9) Buhler. Ob. Cit. Pág. 23.

ce a lo que H. Paul, en sus "*Prinzipien der Sprachgeschichte*" ha llamado "grupo de ciencias de la cultura". Dichas "ciencias de la cultura" aparecen caracterizadas porque en ellas - la física y la psicología entran en "colisión", precisamente a través de la lingüística. Aclaremos esta idea: la tarea de hablar o escribir supone una "actuación física", pero condicionada por una previa "acción psicológica". Nos dice Jagjit Singh (10) apoyándose en la arqueología, que el hombre fué - primero "*homo logos*", es decir parlante antes que "*homo faber*" o fabricante de herramientas, añadiéndonos que, aunque externamente, el cerebro humano no es muy distinto del de algunos mamíferos como el perro y el mono, la mayor complejidad organizativa del mismo se complementa con un órgano, la garganta, capaz de producir una gran variedad de sonidos articulados, - lo que dá al hombre la facultad innata de aprender a hablar - en cualquier lenguaje. El hombre, pues, no aparece condicionado a expresarse en un idioma determinado y específico, como sucede con cualquier otro animal que sólo puede emitir determinados sonidos.

Singh nos expone muy claramente la idea de que el lenguaje se apoya en dos factores principales, el pensamiento como origen de la comunicación (factor psicológico) y el propio medio de comunicación (factor físico) que Singh, refiriéndose al lenguaje oral, concreta en lo que llama *habilidad laríngea*. El lenguaje, por lo tanto, capacita al hombre para manifestar a otros hombres, la realidad por él vivida o interpretada (experiencias y abstracciones), sus ideas y sus afectos y sentimientos (sensibilidad).

(10) Jagjit Singh. *TEORIA DE LA INFORMACION, DEL LENGUAJE Y DE LA CIBERNETICA*. Alianza Editorial. Madrid 1972. Pág. 14.

Singh nos completa la función del lenguaje como medio de comunicación con la alteridad, ya que el lenguaje - que exige una capacidad de emisión, también requiere de la - correlativa recepción, por lo que el lenguaje solamente encuentra posibilidades de desarrollo en la colectividad, esto es, con una pluralidad de sujetos, aunque este comunicado no requiere necesariamente de simultaneidad y hoy contamos - - con enormes posibilidades, de grabar y conservar el lenguaje hablado. No olvidemos que la alteridad no temporal siempre se dió - en el lenguaje escrito. Lo importante es destacar la idea -- fundamental, de que el lenguaje, por esencia, no puede constituir un monólogo.

De todo lo expuesto, sacamos una conclusión importante en el proceso elaborativo de nuestra Tesis y es que, la teoría del lenguaje, en su doble manifestación semántica y semiótica, es útil y aclaratoria en una concepción estructuralista del Derecho y que el Derecho, en la terminología de H. Paul referida por Buhler, pertenece, sin duda alguna, al cuerpo de las ciencias de la cultura y como tal, resultará - apoyado en la lingüística. El Derecho es lenguaje nos dice - Hernández Gil y el ordenamiento jurídico constituye la lengua o idioma, que es variable en el tiempo y en el espacio.

La estructura del lenguaje

La semiología o semiótica, como parte principal - de la consideración científica de la lingüística, permite pa

sar del lenguaje como forma de comunicación, más o menos natural, a su propia sofisticación en forma teleológica, en razón del fin de comunicación perseguido. Este proceso semiológico que transforma un lenguaje vulgar o natural, en lenguaje convencional, se ha conocido bajo distintas denominaciones, a las que después nos referiremos, pero en todo caso, es el resultado de la inteligencia humana que utiliza de una facultad que sólo el hombre posee para facilitar las comunicaciones especializadas, y con ello a su vez, facilitar el desarrollo y perfeccionamiento del pensamiento y la evolución consiguientemente de la ciencia en sus diferentes manifestaciones.

El gran paso que se ha dado en los procesos de formalizaciones lingüísticas ha sido, como ya hemos visto, sustituir en las representaciones idiomáticas unas referencias directas de los entes representados, por la creación de signos o símbolos que con frecuencia han roto cualquier conexión con la realidad representada. Por ello, afirma Bühler (11) *"los fenómenos lingüísticos son íntegramente del carácter del signo"*, ya se trate de signos escritos ("*notae*") o de "*fonemas*". Por ello el lenguaje exige de una organización (el llamado modelo de "*organon*"). En este mismo sentido discurre toda la doctrina de formalización del idioma. La "*organización lógica*" que utiliza Levi Strauss y que coincide con el concepto de "*configuración*" que propone Pouillon (12), es el que otros autores prefieren denominar "*formalización del lenguaje*", que es el campo

(11) Bühler. Ob. Cit. Pág. 53.

(12) Jean Pouillon. UN ENSAYO DE DEFINICION EN PROBLEMAS DE ESTRUCTURALISMO. Ed. Siglo XXI. México 1969. Pág. 9, citado por J.B. Terceiro (Ob. Cit. Pág. 72).

de actuación de la semiología y que es susceptible, consiguientemente, de una versión especializada según las exigencias de la realidad, como así conviene al Derecho en sus distintas manifestaciones.

¿Es posible construir un lenguaje?

Después de lo expuesto en páginas anteriores, la respuesta es necesariamente afirmativa. Precisamente esta construcción constituye el campo de actuación de la semiótica, y por ello, afirma Terceiro, sin duda alguna, que la semiótica o semiología tienen un carácter significante, mientras que la semántica constituye propiamente significado. En nuestro libro Teoría Económica de la Contabilidad, ya citado, decimos a este respecto:

"La construcción del lenguaje: lenguajes convencionales.- Resulta evidente, pues, la importancia que tiene la propia construcción del lenguaje para que el mismo sirva eficazmente a su función de comunicación. La construcción del lenguaje se puede hacer con distintos criterios que en algunos casos conducirán a una oposición entre la estética y la economía de la comunicación. Por eso la construcción del lenguaje ha de estar en relación con la utilización que del mismo se ha de hacer.

Sin embargo, el lenguaje como forma de - comunicación humana está ya construido.- Los filósofos contemplan el lenguaje como un "camino en la Historia" que integra elementos históricos junto a otros - lógicos, analógicos y generalizativos y - otros incluso de carácter recreativos que hacen referencia a la capacidad de multiplicación que el propio idioma presenta - en razón de la evolución de la realidad.

Pero además el hombre tiene la facultad de crear otros lenguajes para fines de comunicación concretos. Estos son los - que específicamente nos interesan en -- nuestro ensayo; sin embargo, de la evolución del lenguaje humano podemos captar los elementos que integran el mismo en orden precisamente a descubrir nuevas formas de comunicación teleológica, es decir, en función de los fines de in formación deseados.

Esos elementos o factores integrantes - del lenguaje son como es sabido la propia realidad, su captación o aprehensión ideológica, su comunicación significativa (que es lo que constituye nuestro campo de atención fundamentalmente) y su com- prensión."

La consideración real de la semiótica, ésto es, - en un proceso histórico o posible de creación de un lenguaje, obliga a tener presente tres órdenes de limitaciones, que res tringirán siempre el valor del idioma como medio de comunicación. Estas limitaciones son las siguientes:

- a) La dificultad de identificación entre palabra y objeto o - idéa representados.
- b) La imposibilidad de aprehensión de la totalidad de la realidad por el lenguaje.
- c) La necesidad de establecer una jerarquía en la simbología del lenguaje.

Estas tres dificultades se han tratado de obviar, mediante los procesos de codificación, que a su vez constituyen

instrumentos de interpretación. En este sentido, la codificación de las comunicaciones, presenta grandes analogías con la codificación jurídica, comprendida ésta, no como simple suma de textos, sino como auténtico proceso integrador de normas, completado con la jurisprudencia como categoría interpretativa del Derecho.

Los soportes del lenguaje

El lenguaje, como medio de comunicación entre los -- hombres, reposa fundamentalmente en el pensamiento. Con el lenguaje se transmiten pensamientos, porque en definitiva, las -- ideas y los sentimientos *se piensan*. Es conocida la frase de Francisco de Quevedo que viene a rubricar, aunque con carácter negativo, la función del lenguaje, "*piensa lo que dices y no digas lo que piensas*".

El lenguaje es, pues, el vehículo de comunicación -- del pensamiento, por lo que éste constituye el motor del lenguaje. Sin un pensamiento previo, el lenguaje supondría un -- conjunto de signos sin significado. Ello es tan cierto que, -- en la actualidad, los llamados lenguajes de ordenador exigen, -- para tener significado, la previa introducción del programa. El programa cumple, por consiguiente, en el lenguaje de los -- ordenadores, la función que el pensamiento realiza en el de -- los hombres (13).

- (13) A veces se plantea como entretenimiento el construir al azar oraciones gramaticales con varias palabras, es decir, ordenar las mismas -- de acuerdo con las leyes formales de la lingüística, pero utilizando el azar en la combinación en lugar del pensamiento. Los mensajes así formados pueden tener "accidentalmente" significación, o bien carecer de ella, e incluso ser incongruentes; ejemplo: si se utilizan las palabras *vida*, *muerte* y *experiencia*, pueden formarse las siguientes --

Pero el pensamiento existe sólo en la medida en que se dá un sistema vital organizado, es decir, hablamos de pensamiento como base del lenguaje, pero el mismo requiere del funcionamiento regular del cerebro y todo el sistema orgánico con él relacionado, juntamente con la habilidad laringea o manual, que vienen así a constituir los soportes físicos - del lenguaje hablado o escrito, respectivamente. Bastaría la falta de cerebro o una desorganización del mismo (perturbación mental) para que el lenguaje, o fuera imposible, o transmitiera mensajes sin significación.

Transportadas estas ideas al mundo del Derecho, ha - de admitirse que el lenguaje jurídico sólo tiene sentido si - hay un motor previo, que supone una estructura u organización equivalente, al pensamiento humano (soporte intelectual) o al programa de un ordenador, lo que a su vez requiere de un cerebro también organizado adecuadamente, en el caso humano, ordenador como conjunto de partes o piezas integradas en el - otro supuesto y que constituyen los soportes materiales del - lenguaje. El soporte intelectual en el Derecho lo constituye la que hemos venido denominando *estructura jurídica*, y el soporte material sería la propia organización jurídica como manifesta--

- (13) oraciones: La vida como experiencia de la vida. A este mensaje cabe atribuirle, ciertamente, un significado, pero en términos estrictamente lógicos, tendría que ser calificado de tautología, ya que se trata de una identidad no discutible. Otra posible combinación de los términos expuestos, produciría el siguiente mensaje: La muerte como experiencia de la muerte; que evidentemente carece de sentido por - no corresponderse con una posibilidad de contrastación. Un tercer - mensaje vendría dado por la expresión: La muerte como experiencia - de la vida; que evidentemente tiene significado, en cuanto responde a una realidad observable. Sin embargo, no tiene significación la - ordenación inversa de las palabras que integran el anterior mensaje, esto es, la expresión: *La vida como experiencia de la muerte*.

ción de organización social, un conjunto de usos adecuadamente estructurado como las partes o piezas de un ordenador, que hacen posible la convivencia entre los hombres. La organización judicial capaz de declarar el Derecho y hacerlo cumplir, sería la parte más representativa de la organización jurídica en sentido amplio, es decir, prácticamente realizaría la función que biológicamente incumbe al cerebelo dentro de la organización cerebral del hombre.

CAPITULO XI

HACIA UNA POSIBLE TEORIA JURIDICA DEL LENGUAJE

HACIA UNA POSIBLE TEORIA JURIDICA DEL LENGUAJE

Razón de ser de este capítulo.

En capítulos anteriores, nos hemos ocupado del estructuralismo haciendo las necesarias referencias a su nacimiento y configuración, a partir de los estudios sobre lingüística y en el anterior, concretamente, planteamos ya explícitamente las relaciones entre Derecho y lenguaje. Pero - como nuestro objetivo -como ya hemos señalado- es servirnos del estructuralismo como una metodología para la investigación del Derecho, al expresarse el mismo mediante normas que responden a un lenguaje convencional (1), hemos de volver al punto de partida, de reconsiderar el lenguaje como expresión jurídica de cara, precisamente, al proceso de alumbramiento del Derecho Contable.

En ambas razones se halla el fundamento de hacer - figurar este capítulo, dedicado al lenguaje en su relación - con el Derecho, después de haber considerado los fundamentos del estructuralismo y antes de abordar la aplicación de la - metodología estructural al estudio del Derecho, para apuntar hacia un estudio, que no proseguimos, sobre una posible teoría jurídica del lenguaje.

(1) Lenguaje semiótico.

Lenguaje y civilización.

El desarrollo de la civilización y, consiguientemente, de la cultura va indisolublemente unido a la relación de las instituciones humanas, de la conducta de los hombres y de los medios de comunicación entre los mismos. En este sentido, Marvin Harris (1) afirma que la cultura consiste en los *modos sociales adquiridos de pensar, sentir y actuar* los miembros de una sociedad concreta, idea ésta que entraña no sólo actuaciones y conductas, sino, también, comunicaciones y, entre ellas, como forma fundamental, el lenguaje.

El lenguaje realiza las siguientes funciones (2):

a) *Descripción*. Se dice, que el lenguaje es discurso descriptivo, tiene la función de informar, comunicar a otros conocimientos lógicos o fácticos como afirmación de hechos. - En este sentido, el lenguaje tiene como objetivo el *hacer saber* (3).

b) *Expresión*. En esta significación, el discurso expresivo tiene la función de hacer participar al interlocutor

(1) INTRODUCCION A LA ANTROPOLOGIA GENERAL. Alianza Editorial. Madrid — 1981. Pág. 134.

(2) Enrico Pattaro. FILOSOFIA DEL DERECHO. DERECHO Y CIENCIA JURIDICA. - Ed. Reus. Madrid 1980.

(3) Enrico Pattaro. Ob. cit. Pág. 130.

en estados de ánimo y emociones y, aún, podría concretarse dicha significación en:

- a) Revelar los estados de ánimo con expresión de las emociones del agente que se comunica.
- b) Suscitar en el interlocutor estados de ánimo y emociones -análogas a las sentidas por el agente emisor.

c) *Ordenación*. Aunque no utilizando este término, Pattaro admite la función del lenguaje como ordenamiento. Esta manifestación del lenguaje puede adquirir rasgos imperativos. Esta es la acepción de la función expresiva del lenguaje que, a juicio de Pattaro, corresponde a la *norma jurídica*.

La cultura y el lenguaje:

La cultura en la concepción de Marvin Harris y, también, en Claude Levi Strauss, así como para todos los tradistas que se han ocupado de la Antropología, supone una superación de la Naturaleza como fenómeno espontáneo, esto es, no cultural, superación que se logra, fundamentalmente, gracias al uso de la razón y a la exaltación de los sentimientos que se sirven fundamentalmente del lenguaje y que exige del nacimiento de las normas de comportamiento, esto es, del Derecho: El Derecho es, pues, antes que nada, un producto de la Cultura que se ordena con el lenguaje. Naturalmente, lenguaje y Derecho aparecen, por lo tanto, íntimamente ligados, aunque en el fondo de los respectivos ámbitos, que condicionan

el comportamiento humano, está la *conciencia humana* que, para Kelsen, es capaz de distinguir entre el *ser* y el *deber-ser* (4).

Muy afortunada y sugerente, en relación con nuestro trabajo, nos parece la formulación de Saussure (5) "*la regla, la ley en virtud de la cual la ordenación sustituye al azar, constituye la cultura*".

La Cultura que, por lo tanto, implica la superación del simple acontecer natural, conduce a la *civilización*, pero precisamente en este orden. A este respecto, dice Auzias, en la obra mencionada, que "*la sociedad humana en cuanto es cultura existe a partir de la prohibición del incesto*" (6) y Fernando Sainz Moreno viene a completar nuestra idea cuando afirma que "*el Derecho es esencialmente un fenómeno cultural y no un producto técnico*" (7).

El vehículo normal de comunicación y manifestación de sentimientos es el lenguaje, aunque el Derecho, a posteriori, regule las conductas humanas. La Cultura, apoyada en el lenguaje y rebasando ámbitos privados y sentida socialmente, constituye la civilización. El concepto de civilización es más amplio en cuanto que entraña no sólo la cultura, sino

(4) H. Kelsen. *TEORIA PURA DEL DERECHO*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1981. Pág. 19.

(5) Citado por Auzias. *EL ESTRUCTURALISMO*. Alianza Editorial. Madrid, -- 1975. Pág. 134.

(6) Véase también Anthony Wilden. Ob. Cit. *NATURALEZA Y CULTURA*. Págs. 185 y sgtes.

(7) Fernando Sainz Moreno. *CONCEPTOS JURIDICOS, INTERPRETACION Y DISCRETIONALIDAD ADMINISTRATIVA*. Ed. Civitas. 1976. Pág. 99.

los *usos sociales* (8) y otros *productos* de la Cultura como - la técnica (9).

Lenguajes naturales, lenguajes convencionales y civilización.

El lenguaje, pues, como característica exclusiva - del género humano, constituye, por lo tanto, la base no sólo - mente de los procesos de culturización, sino, también, de la civilización y con ella del Derecho en cuanto regulador de - los comportamientos humanos. Pero a los efectos de nuestro - estudio, convendría distinguir la terminología que la metodología estructuralista viene consagrando entre *semántica* y *semiótica*. Mientras la semántica constituye el *lenguaje natural*, la semiótica es el *lenguaje convencional* (10). La naturaleza es expresada semánticamente y las relaciones primarias entre los hombres se manifiestan en un lenguaje esencialmente semántico. Es más, inicialmente y como ya hemos visto, el lenguaje es *onomatopéyico*, ésto es, hace referencia a los *en*tes por sus manifestaciones más características, como son los sonidos emitidos por los mismos, aunque muy pronto por la -- propia necesidad humana de abstraer conceptos, el lenguaje - se *idealice* y, consiguientemente, el fenómeno humano se convierte, en su expresión lingüística, en semántica, con lo -- que hoy la semántica se predica de la significación no especializada de todos los vocablos utilizados en un idioma.

(8) En el sentido que Ortega dá a esta expresión.

(9) Así hablamos de los logros técnicos o los hábitos sociales de las distintas civilizaciones que en la historia de la humanidad se han dado.

(10) Ver Pág. 169.

Sin embargo, los fenómenos culturales y entre ellos el Derecho (11), necesitan ya de un lenguaje convencional, - es decir, de la semiótica. La precisión técnica de los vocablos jurídicos, como suele suceder en cualquier otra especialización humana, no se contiene en los diccionarios de carácter general que tienen, pues, un significado fundamentalmente semántico.

El lenguaje contable.

Analogamente sucede con el lenguaje contable actual que es, naturalmente, un lenguaje especializado. Sin embargo, la palabra *contabilidad* tiene su origen semántico en el lenguaje común en cuanto deriva del vocablo latino "*computare*" que originó el verbo castellano *contar*, de donde procede la palabra *cuenta*. El hombre cuenta y registra, es decir, toma razón de los hechos que le interesan (12).

La Contabilidad respondiendo, por lo tanto, a sus puestos de hecho en correspondencia con la Naturaleza, tiene su primitiva formulación en un lenguaje puramente semántico. Sin embargo, como ya vemos en otras páginas, en el momento - en que la Contabilidad es objeto de estudio como conjunto, - bajo cualquiera de las doctrinas en que su estudio se enfoca, el lenguaje contable es semiótico. Análogamente podríamos afirmar de cualquier "*sistema*". Considérese, por ejemplo, los sistemas informáticos con sus lenguajes específicos (*cobol*, *basic*, etc.)

(11) Fernando Sainz Moreno, ya citado.

(12) El autor. EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO. Pág. 2

El *hecho contable* es expresado, pues, en su lenguaje específico, que no es el vulgar, en cuanto el mismo constituye un sistema. Solamente en este contexto puede ser interpretada toda la terminología contable que informa los principios generales de la Contabilidad, las normas de auditoría, las normas de integración de balances, etc.

El lenguaje del Derecho Contable:

Sí el Derecho Contable ha de captar específicamente el *hecho contable*, es indiscutible que, como ha sucedido en otras manifestaciones del Derecho, acepte el lenguaje semiótico o convencional en el que se transcribe, por la técnica específica correspondiente, el fenómeno social que ha de ser regulado. Solamente así, el Derecho puede evitar las ambigüedades que, en caso contrario, se producirían, utilizando un lenguaje puramente semántico, porque el paso de la semántica a la semiótica marca precisamente el decurso de los elementos considerados aisladamente a la estructura integradora o, lo que es lo mismo, de las partes aisladas al sistema. Tiene gran interés, en apoyo de esta tesis, la afirmación de Pattaro, cuando nos dice que el lenguaje jurídico no puede reemplazarse por una noción empírica, porque, naturalmente, El Derecho, como lenguaje, tiene un significado semiótico y añade "*a menos que se quiera impedir que sea posible comprender la función que la noción-idea de norma desempeña en el complejo mecanismo del Derecho*".

Pattaro nos habla, por lo tanto, de la idoneidad del lenguaje en función de su destinatario, subrayando, in--

cluso, que algunas concepciones del positivismo jurídico con funden el lenguaje (jurídico) en su *función perceptiva* con - el *deber ser*.

Para nosotros esta aparente confusa expresión, - se nos manifiesta, sin embargo, muy clara. La función del len guaje jurídico se monta sobre preceptos o proposiciones que integran una estructura y por tanto, su expresividad es, esen-- cialmente, semiótica, y ello se consigue por medio de la téc nica que hemos denominado de la *modelización jurídica*, de -- gran valor en el proceso generador del Derecho Contable.

Sin embargo, la historia del Derecho no nos sir- ve siempre de apoyo en esta concepción semiótica del lengua- je jurídico. Nuestro propio Código Civil e, incluso, leyes - posteriores emplean un lenguaje vulgar que, a veces, la ju-- risprudencia ha venido interpretando por su significado pura mente semántico natural. No obstante hoy, la orientación de las escuelas jurídicas contemporáneas es la de que el Dere-- cho tenga su propio lenguaje convencional y que la interpre- tación jurisprudencial del mismo no sea, como norma general, puramente semántica. El vocabulario jurídico cobra con ello una sustantividad que hace que sólo pueda ser entendido en - función del alcance que la terminología que lo integra tiene en el propio sistema jurídico. De aquí la importancia que -- tiene en el proceso de elaboración del Derecho Contable el - que se asuma jurídicamente la semiótica contable.

El lenguaje formalizado:

Una aproximación mayor a la naturaleza del lenguaje jurídico, encuentra apoyo en la distinción que hace Sainz Moreno (13) entre *lenguajes vivos o comunes* y *lenguajes formalizados*. Esta distinción cobra especial importancia cuando se trata de técnicas de uso o empleo generalizado y que normalmente presentan carácter internacional. El lenguaje formalizado tiene, pues, un rigor del que no goza el lenguaje vivo o común.

La Contabilidad ha edificado su propio lenguaje - que, en la terminología de Sainz Moreno, sería un *lenguaje vivo*. Este lenguaje, nacido de la práctica comercial, fue pronto objeto de tratamiento por los técnicos y más adelante elevado a categoría profesional, pero, sin embargo, a nuestro modesto juicio, se halla todavía distante de ser un *lenguaje formalizado*. La formalización del lenguaje contable ha de suponer, en nuestra opinión, la conversión de la *sustancia económica* que le informa en *sustancia jurídica*, es decir, la propia creación del Derecho Contable (14).

(13) Fernando Sainz Moreno. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Ed. Civitas, SA. Madrid 1976. Pág. 45.

(14) Aunque Sainz Moreno parece limitar el alcance del lenguaje formalizado a cálculos o algoritmos, sin duda alguna, en el orden social, - vá mucho más allá y puede identificarse con la norma jurídica. El propio Sainz Moreno reconoce este hecho aunque prefiere utilizar - una terminología distinta, designando el lenguaje formalizado, jurídicamente, como significativo.

Pero no es, evidentemente, una preocupación terminológica la que nos ha llevado a la distinción entre las dos manifestaciones de lenguaje, sino otra más profunda de carácter metodológico que se orienta, fundamentalmente, a reducir el grado de indeterminación de los conceptos y, sobre todo, a evitar la arbitrariedad que pudiera ampararse en los mismos.

La juricidad de una norma contable pasaría, de esta manera, a reducir los márgenes interpretativos y a evitar, consiguientemente, la ambigüedad terminológica y la posibilidad de interpretaciones ambivalentes.

El problema de la arbitrariedad del lenguaje se configura históricamente, para Ferdinand de Saussure, como una cuestión relacionada con la intersubjetividad de los símbolos, esto es, que los mismos conceptos puedan ser entendidos de forma distinta, por los diferentes individuos (15). Es al Derecho al que, precisamente, le incumbe la función de precisar el alcance del lenguaje técnico cuando lo asume o lo hace propio, destacando su significado a través de las reglas fundamentales, de su comprensión y de su exclusión. Pero, evidentemente, sólo un Derecho especializado que penetre en profundidad en el lenguaje o terminología propia

(15) J. Roca Pons (El lenguaje, Barcelona 1973, capítulo V, "Historia de las ideas lingüísticas, págs. 301/329); Jesús Antonio Collado (Historia de la Lingüística, Madrid 1973); Nicola Abbagnano (Diccionario de la Filosofía, voz "Lenguaje"); George Mounin (Histoire de la Linguistique, París 1974); Jean Perrot (La Linguistique, París 1974). Obras citadas por Fernando Sainz Moreno en su obra de referencia.

de una ciencia o una técnica, es capaz de enmarcar o *acunar* conceptos jurídicos comprensivos de conceptos técnicos. Es muy expresiva, a estos efectos, la afirmación de Luidwin en su "Tractatus" cuando afirma que *"trazar un límite al pensamiento o, mejor aún, a la expresión del pensamiento, - es difícil, ya que tenemos que ser capaces de pensar lo que no se puede pensar"*.

Por ello, la tarea de formalizar el lenguaje -- contable vivo, usual o técnico es una tarea que ha de ser - abordada y resuelta por el Derecho.

Las características del lenguaje del Derecho

Aplicando todos los conceptos expuestos precedente-- mente en nuestro trabajo, podemos afirmar las siguientes conclusiones:

Primera.- El lenguaje jurídico es un lenguaje convencional, - es decir, creado, aunque en él figura un componente muy importante histórico semántico. El lenguaje del Derecho es pues, - esencialmente semiológico, tiene sus propias leyes de *formalización* y como tal constituye *estructura*.

Segunda.- El ordenamiento jurídico será entonces equivalente a la *lengua* (Hernández Gil) o idioma, que a su vez tendrá su propio *"sistema estructural"*.

Tercera.- Las *estructuras jurídicas* pertenecen a la categoría de las *estructuras profundas* en cuanto que son Derecho (*eje* -

diacrónico del Derecho) y a la categoría de *estructuras generalizadoras* en cuanto que constituyen ordenamiento positivo - (*eje sincrónico* del Derecho).

Cuarta.- El Derecho se clasifica en el amplio campo de las -- Ciencias de la Cultura (Paul y Buhler) y su lenguaje semiótico o convencional corresponde a un *modelo de estructuralismo intelectual*.

La caracterización y posible concreción de ese *modelo*, es precisamente uno de los objetivos principales de nuestro trabajo.

CAPITULO XII

LA METODOLOGIA ESTRUCTURALISTA, EL LENGUAJE Y EL DERECHO

LA METODOLOGIA ESTRUCTURALISTA,
EL LENGUAJE Y EL DERECHO.

Introducción.

Este capítulo que en el orden expositivo lógico, -enlaza con el que hemos dedicado al estudio de las posibles metodologías jurídicas utilizables en la investigación del Derecho Contable, viene a recoger la aplicación jurídica de las ideas que sobre estructuralismo y lingüística, hemos desenvuelto en los tres capítulos anteriores.

El estructuralismo como método.

El estructuralismo que postulamos en nuestra tesis como metodología más eficaz en el proceso de alumbramiento y aplicación del Derecho Contable, constituye el resultado de un amplio movimiento lógico-filósofico y gnoseológico que, en razón del fin de nuestro trabajo, va a merecer atención preferente y más detenida en las páginas que siguen. - En este capítulo vamos a limitarnos a estudiar los intentos que se han seguido para la utilización metodológica en el Derecho del pensamiento estructuralista, al igual que hemos realizado con otras concepciones metodológicas, en páginas precedentes.

El estructuralismo, como ya sabemos y con mayor detalle desarrollamos en otras páginas, nace de los estudios de la lingüística y por lo mismo, en su aplicación al Derecho, va íntimamente ligado a los problemas del lenguaje y aún más concretamente del lenguaje convencional utilizado en las ciencias jurídicas.

El Profesor Legaz Lacambra ha sido, quizá, uno de los pioneros en ocuparse, en España, del tema aunque los estudios más profundos sobre aplicación del pensamiento estructuralista como metodología jurídica, corresponden al Profesor Hernández Gil.

Legaz Lacambra (1) nos introduce ya en la noción de estructura a partir de su primitiva acepción (de *struere* o modo como está construido un edificio) y a propósito de destacar la ambigüedad del concepto positivismo jurídico y de considerar la obra de Kelsen, su "Teoría Pura del Derecho", como la *"mas cabal y depurada expresión filosófica de todas las corrientes realistas"*.

Legaz Lacambra nos expone en su libro cómo el estructuralismo nace en el ámbito de la lingüística, siguiendo a -- Saussure, y además nos subraya la evolución de las nociones -- de *sustancia, función y estructura*, cada una de cuyas categorías va asumiendo la anterior.

(1) Legaz Lacambra. FILOSOFIA DEL DERECHO. Ed. Bosch. Madrid, 1975. Págs. 220 y sgtes.

Siguiendo parcialmente el pensamiento de Kelsen, el Profesor Legaz Lacambra distingue entre la realidad ontológica de la norma, como precepto social, y la *estructura lógica de la proposición normativa*. La estructura lógica de la proposición normativa consiste, para el Profesor Legaz Lacambra, - en la descripción lógico-conceptual de la realidad que, al mismo tiempo, se configura como precepto regulador de "*supuestos de hecho*" y consecuencias jurídicas.

Se plantea la cuestión -nos dice el citado Profesor- de si la "*función representativa*" (2) que incumbe a la descripción lógico-conceptual de la realidad, es siempre sustancia jurídica y si siéndolo supone una anticipación conceptual elaborada desde el poder y dotada, desde su nacimiento, de validez jurídica. Como el lector habrá descubierto fácilmente, en este planteamiento late la idea que informa toda la filosofía jurídica de Kelsen, esto es, la norma como "*deber ser*" independiente de la realidad social destinataria de la misma. Sin embargo, el Profesor Legaz Lacambra no acepta explícitamente la posición de Kelsen sino que cree en la existencia de determinadas normas de conducta que constituyan simples usos o supuestos fácticos pero que no son objeto del Derecho en una determinada etapa. Más adelante, la validez jurídica puede cubrir por entero la voluntad fáctica, en cuyo caso dichas normas o usos sociales se convierten en normas jurídicas, pero puede suceder también a la inversa.

(2) Sobre la "*función simbólica*" o representativa, véase Anthony Wilden. SISTEMA Y ESTRUCTURA. Traducción de Alianza Editorial. Madrid, 1979. Págs. 182 y 183.
También nos ocupamos de este tema en la última edición de nuestro libro TEORIA DE LA CONTABILIDAD.

Legaz Lacambra, en la obra ya citada, recoge las ideas de Geiger(3) sobre la noción de modelo. Geiger hace -- una formulación de la realidad de la norma, en la forma siguiente:

$$(S-c) \text{ o } \frac{DD}{BB}$$

y nos dice:

"S-c es el "modelo" lo que quiere decir que, en ciertas circunstancias, los sujetos (S) se comportan (c) de -- cierta manera; la obligatoriedad (O) no es absoluta si no concreta, o sea, referida a ciertos destinatarios -- (DD), como especialmente obligados, o como beneficiarios (BB) directamente favorecidos. Eso y no otra cosa es para Geiger la realidad social de la norma, o sea -- la norma subsiste".

El insigne Profesor Legaz publicó, en la revista -- de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid (volumen XIII) en 1969, su trabajo "Estructuralismo en el Derecho". En el mismo, Legaz Lacambra, afirma que el Derecho se presenta como fácil campo de un tratamiento metodológico estructuralista, porque el Derecho viene presentando desde su lejanía histórica, sus construcciones como auténticas estructuras.

(3) Legaz Lacambra. Ob. Cit. Pág. 392.

La avanzada posición de Legaz Lacambra en la aplicación del estructuralismo como metodología del Derecho, parece ser superada por André-Jean Arnaud, sobre el que nos dice Elias Díaz (4):

"El método estructuralista ha comenzado a aplicarse también en el campo de las ciencias sociales, pasando desde ahí últimamente al de las ciencias jurídicas, sector éste, por otra parte, en el que -como ha señalado el Prof. Legaz- existen desde hace tiempo construcciones caracterizables como "estructuralistas" y que podrían, en cierto modo, considerarse como precedentes -del estructuralismo actual propiamente dicho.

Diferenciando entre estructuralismo como método y, a pesar de las negativas de Levi-Strauss, estructuralismo como filosofía, escribe André-Jean Arnaud, en uno de los primeros escritos en que se ha tratado todavía muy sucintamente- del tema jurídico en un contexto estructuralista: "¿No será el Derecho, en este sentido, un magnífico campo de experiencias, dado que aparece como la cristalización, en un momento y en un medio social dado, de reglas de comunicación de personas y de bienes, entre individuos y grupos por intermedio de mensajes codificados?"

Elias Díaz, prosiguiendo esta línea metodológica, nos introduce en la idea de modelo como expresión plástica de la estructura cuando afirma, de acuerdo con Arnaud (5), - que:

"El estructuralismo toma los hechos sociales en la experiencia y los transporta al laboratorio. Allí se esfuerza por representarlos bajo forma de modelos, tomando siempre en consideración no los términos, sino las

(4) Citado por Elias Díaz. SOCIOLOGIA Y FILOSOFIA DEL DERECHO. Pág. 111.

(5) Elias Díaz. Ob. Cit. Págs. 111 y 112..

relaciones entre los términos. A continuación, trata cada sistema de relaciones como un caso particular -- de otros sistemas, reales o simplemente posibles, -- buscando su explicación global a nivel de las reglas de transformación que permitan pasar de un sistema a otro y que puedan ser aprehendidas por la observación concreta, lingüística o etnográfica". El estructuralismo implica así dos ideas centrales, la de totalidad y la de interdependencia, resume Arnaud (*).

(*) André-Jean Arnaud, *STRUCTURALISME ET DROIT* (notes de lecture et directions de recherche), en "Archives de Philosophie du Droit", tomo XIII (1968), -- Págs. 284, 286 y 287.

Para reforzar la importancia que el método estructural puede tener en el desarrollo del Derecho, afirma Elias Días en la obra ya citada (6):

"Superando, en la línea de un estructuralismo genético, la supuesta oposición entre historia y estructura (diacronía y sincronía), su aplicación al campo del Derecho comportará un evidente enriquecimiento del mismo: no sólo la Ciencia jurídica en sentido estricto, sino también la Historia, la Sociología y la Filosofía del Derecho podrán utilizarlo, según esas ideas centrales de totalidad e interdependencia, con plena utilidad. "El estructuralista es necesariamente y por esencia un comparativista", dice Arnaud siguiendo a Levi-Strauss. Pero no se agota su función en ese análisis sincrónico de los sistemas, análisis, por lo demás básico para el Derecho comparado y, por tanto, para la Ciencia jurídica. "La historia estructural nace del establecimiento de una serie de estudios sincrónicos sobre un eje diacrónico", escribe --

(6) Elias Días. Ob. Cit. Pág. 112.

Arnaud. Desde ahí la Historia y la Sociología del Derecho podrán, en efecto, esperar mucho del método estructuralista".

Pero la concepción estructuralista de una metodología jurídica no se limita a los autores citados y puede hallarse implícita en otras muchas formulaciones de tratadistas del Derecho, aunque, en muchos casos, sólo constituyen meras intuiciones. Por esta razón, no somos más extensos en el proceso de investigación del pensamiento en torno a esta cuestión, aunque no nos podemos resistir a una nueva cita de Pattaro (7) cuando, en relación con la realidad jurídica, ha afirmado:

"El realismo jurídico ha destacado la coincidencia -- existente entre el iusnaturalismo y el positivismo -- jurídico al presentar el Derecho y a las normas jurídicas como (un conjunto de) mandatos cuya fuerza de obligar a sus destinatarios provendría en ambos casos de la voluntad (divina para los iusnaturalistas y humana para los positivistas). Se trata de teorías doblemente equivocadas, ya que (además de adoptar -- una noción inadecuada de mandato) omiten darnos una explicación pormenorizada de cómo funcionan y a través de qué mecanismos psicológicos actúan la mayor parte de las disposiciones jurídicas".

Pattaro considera, como hemos visto, doblemente -- equivocadas las teorías iusnaturalistas y positivistas, estribando su error en omitir la explicación pormenorizada, que es la que interesa evidentemente al destinatario del Derecho, de

(7) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 162.

"cómo funcionan y a través de qué mecanismos psicológicos actúan la mayor parte de las disposiciones jurídicas". La idea, pues, de estructura y sistema se halla latente, aunque implícita, en dichas formulaciones.

El método estructuralista en el Profesor Hernández Gil.

Creemos que la aportación más eficaz, en el orden de aplicación de la metodología estructuralista al Derecho, la ha realizado el Profesor Hernández Gil. Comienza Hernández Gil manifestando su extrañeza por el hecho de que Levi Strauss no se plantea, en toda su obra, el problema del Derecho cuando el estructuralismo podía haber nacido, precisamente, del Derecho, en lugar de haber sido alumbrado a partir de la lingüística.

Pero Hernández Gil nos precisa en sus trabajos sobre el tema, que el estructuralismo es fundamentalmente un método jurídico (8) y afirma que, el valor que el estructuralismo puede tener para el Derecho, reside en el método de búsqueda de las estructuras jurídicas pero no como tarea de creación o invención, sino como descubrimiento, porque lo descubierto preexiste.

(8) A. Hernández Gil. PROBLEMAS EPISTEMOLOGICOS DE LA CIENCIA JURIDICA. Ed. Civitas. Madrid, 1981. Pág. 147.

Los rasgos característicos de la aplicación del estructuralismo como metodología jurídica son, en el pensamiento de Hernández Gil (9), los siguientes, recogidos sintéticamente:

"1) El estructuralismo responde a una actitud de aceptación y descubrimiento antes que a la de transformación por obra de la mente humana. No ocupa el primer plano la mentalidad del observador, sino la mentalidad reflejada en lo observado. La búsqueda de la estructura no es una tarea de creación e invención, si no de penetración analítica que deviene descubrimiento; pero lo descubierto preexiste. Todo estriba en hallar la clave de la identificación".

"2) El estructuralismo equidista del idealismo y de la dialéctica materialista. De aquél, en cuanto no exalta el poder creador de la idea"

"3) El mundo en su más comprensiva acepción se nos muestra, según el estructuralismo, a través de complejos sistemas de signos, de los cuales el más completo y elaborado es el sistema lingüístico, como también la lingüística es la ciencia social y humana que ha alcanzado mayores desarrollos. Hay otros muchos sistemas de signos que requieren ser descifrados. Un poder leer más allá del lenguaje hablado, -- comprender otros lenguajes --no reconocidos como tales-- es lo que, en el fondo, persigue el estructuralismo".

"4) El estructuralismo tiene de común con otras corrientes del pensamiento una evocación científica pareja con la falta de fe filosófica. Si los dos cometidos fundamentales de la ciencia son la previsión y la explicación, podríamos decir, matizando, que el estructuralismo antes que preveer, explica; antes que explicar, constata"

"5) El estructuralismo posterga el primado de la historicidad imperante durante largo tiempo en las ciencias".

"6) El estructuralismo, aun cuando no prescinde de la historia, la espacia incommensurablemente y sintetiza enormes totalidades que exceden de los conceptos tradicionales de la época, el período o el ciclo".

"7) El estructuralismo, en cuanto método, establece -- la siguiente escala: relación, todo y partes (o términos). Los términos no cuentan por sí; su individualidad es indiferente. Lo que importan son las relaciones y las posiciones
El matiz caracterizador radica en la anteposición -- del todo que se realiza en cada uno de los elementos, los cuales sólo tienen sentido en función del todo .
.....".

"8) El estructuralismo representa el prototipo del -- pensamiento eminentemente formalizado y codificado .
.....".

El estudio de Hernández Gil nos sirve de apoyo para nuestro trabajo y todo lo que nos explica sobre el significado del estructuralismo es susceptible de ser aplicado al proceso de alumbramiento del Derecho Contable. En efecto, el Derecho Contable, se encuentra ya en el ordenamiento; no ha de ser inventado, sino que, a través de un proceso de penetración analítica, debe de ser descubierto y estructurado. En segundo lugar, el Derecho como estructura pertenece a la categoría de las estructuras intelectivas. El Derecho Contable rechaza la primacía de la historia frente a las exigencias sociales actuales y responde a "rigurosas especificidades", en la terminología de Hernández Gil. En el Derecho Contable los elementos encuentran su significado, precisamente, en la estructura integradora, de tal modo que "el matiz caracterizador radica

en la anteposición del todo que se realiza en cada uno de los elementos". El Derecho Contable, por último, ha de disponer - de un lenguaje formalizado y codificado, expresión de un pensamiento estructurado.

Derecho y lenguaje en Hernández Gil.

La correspondencia entre las que podemos denominar categorías estructural-lingüísticas y las jurídicas, la establece Hernández Gil siguiendo a Saussure. Nos dice Hernández Gil (10)

"En el pensamiento de SAUSSURE es fundamental la dicotomía lengua y habla (o palabra). Partiendo de que el lenguaje es el sistema de todas las lenguas, la lengua se muestra como el sistema particular de una sociedad determinada. El habla es la realización particularizada - de la lengua, su aplicación concreta e individual. La - lengua es un sistema de signos "en el que tan sólo es - esencial la unión del sentido y de la imagen acústica". Fruto de una convención o de un conjunto de convenciones se condensa y se "codifica". La lingüística estructural ha generalizado el empleo de la expresión "código" para referirse al conjunto de reglas constitutivo de la lengua."

Y nos añade en su Monografía "Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica" (Págs. 148 y 149)

"El estructuralismo lingüístico, partiendo de que cada - lengua realiza el hecho social de la comunicación median

(10) Hernández Gil. METODOLOGIA DEL DERECHO. Pág. 205.

te los signos del lenguaje utilizados por el habla, considera relevantes estas distinciones: el lenguaje, en general, como instrumento de la intercomunicación humana; la lengua, entendida como cada sistema particular - del lenguaje, en donde la idea del repertorio de palabras reproductoras de la realidad desaparece, para conceder primacía a las múltiples combinaciones a que dan lugar, sobre las bases de la oposición y la asociación, los signos lingüísticos; y el habla, que comprende todos los actos de realización individual de la lengua. - La lengua y el habla se implican recíprocamente. El habla por una parte, aparece como el antecedente a partir del cual se forma la lengua y, de otra, es el acto de realización de la lengua."

.....

"Una primera consideración del problema parece que descubre con facilidad los correlatos jurídicos del lenguaje, lengua y habla. Lo serían, respectivamente: el "derecho" -equivalente del lenguaje- como el concepto global susceptible de comprender todas las manifestaciones de una organización vinculante del comportamiento intersubjetivo; el "ordenamiento jurídico" -equivalente de la lengua- constituido por el sistema jurídico vigente en una determinada comunidad social; y la "realización del Derecho" -equivalente del habla- que comprendería la aplicación del sistema representado por el ordenamiento jurídico." (11)

- (11) No obstante lo expuesto, Hernández Gil pondera las diferencias entre "lengua" y "ordenamiento jurídico" a los fines del análisis estructural en su METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO, cuando nos dice:

"En la hipótesis que hemos establecido el "ordenamiento jurídico español" sería la noción equivalente a nuestra lengua. Como cada lengua internamente considerada es un sistema que responde a una estructura, llevando a cabo el análisis estructural jurídico por estos derroteros habría de reputarse como sistema y estructura el ordenamiento. Sin embargo, decir que el ordenamiento - es un sistema que obedece a una estructura no es bastante. Para que el ordenamiento, tratado científicamente, alcanzara ese significado sería preciso demostrarlo mediante la aplicación del análisis estructural de

(11)

la misma manera que se somete a ese análisis la lengua, estableciendo los signos (significantes y significados, las unidades, las articulaciones, las oposiciones, el valor, etc.). En definitiva, sería preciso encontrar la explicación semiológica del derecho; la introducción de éste en la ciencia más amplia que es la semiología. Por lo que si partimos de la equivalencia lengua-ordenamiento jurídico, éste habría de ser comprendido como uno de los grandes sistemas de signos de la vida social.

Entre la lengua y el ordenamiento jurídico son de tal entidad las diferencias materiales que dificultan o impiden la explicación estructural del derecho sobre la base de la equivalencia provisionalmente propuesta. -- Ciertamente que la lengua y el derecho tienen de común ser creaciones humanas, fenómenos sociales e instrumentos de comunicación intersubjetiva. No obstante, ello no basta para que el derecho, en cuanto ordenamiento, pueda ser tratado estructuralmente igual que la lengua.

El tiempo ha acusado las diferencias. Quiero decir que se aprecia mayor similitud entre las manifestaciones primarias del derecho y la lengua que entre ésta y el derecho tal y como se ha desarrollado a partir del Estado moderno, verdadera máquina legislativa."

.....

"La lengua es siempre un hecho social; la lingüística es una descripción de ese hecho. Existe plena correspondencia entre la lengua y el habla; con el habla se pone en marcha, se realizan las combinaciones de signos que encierra la lengua. A su vez ésta procede del habla. La lingüística estructural ha tenido muy en cuenta la distinción y la conexión entre lengua y habla."

.....

"Los lingüistas han sabido asociar hecho social, sistema y autonomía, en tanto los juristas hemos propendido al antagonismo entre el derecho como hecho social y como sistema, al paso que la autonomía, la especificidad de la ciencia jurídica, queda del lado del derecho en cuanto sistema y no como hecho social. En lo social-jurídico se ha tendido a ver lo no estrictamente jurídico, es decir, el derecho interferido en el conjunto de los hechos sociales. En cambio, lo social-lingüístico es sólo lingüístico."

La estructura de la norma.

En el proceso de investigación del método más idóneo utilizable en el alumbramiento y aplicación subsiguiente de un Derecho especializado, que por su campo de actuación denominamos Contable, no podemos olvidar que, en definitiva, el Derecho tiene su expresión plástica en las *normas* aunque, naturalmente, el Derecho en su concepción científica y amplia no consiste sólo en un código o conjunto de normas. Pero el estudio de la norma, como instrumento significativo del Derecho, no puede ser omitido en una consideración metodológica del mismo. Por lo tanto, el análisis de la propia estructura de la norma resulta imprescindible en la elección del método de *descubrimiento* del Derecho y tanto porque éste ha de asumir normas ya existentes, por cuanto que una vez logrado el proceso de *esencialización* ha de facilitar la producción de otras normas.

El estudio de la estructura de la norma viene, entonces a constituir una etapa indispensable en la metodología jurídica que pretendemos aplicar, y en relación con dicha cuestión hemos de replantearnos de nuevo la propedéutica de Popper en cuanto a la *falsación y delimitación* de la norma. (12) Sin embargo, en este ámbito la cuestión aparece - mucho más concreta, ya que resulta obvio que el criterio de

(12) Ya, y con esta preocupación, en el capítulo VIII de este trabajo (Pág.) planteábamos en el esquema propuesto *la propia norma* como uno de los pilares fundamentales del *sistema*.

falsación es muy fácil de investigar en relación con la norma, atendiendo a su *validez social*. (13)

Si, como con más detalle exponemos en otros capítulos de este trabajo, el Derecho lo constituye una estructura intelectual, emanada o inducida de una estructura real, y si el Derecho se estructura en normas, las cuales a su vez tienen su propia estructura, la falsación de un sistema jurídico, y en forma más concreta de la normatividad que lo integra, puede lograrse a través del análisis de la estructura de sus normas.

El gran maestro del Derecho, Federico de Castro, nos dice, a propósito de la estructura de la norma (14)

"La norma realiza una doble función: acotar una parte de la realidad y elevarla a condición jurídica, y atribuirle determinados efectos y consecuencias. Por ello se distinguen en ella: 1), la situación de hecho regulado, y 2), la eficacia jurídica; ésta, a su vez, puede dividirse en: A), eficacia ordinaria, caso en que la norma es obedecida, y B), eficacia extraordinaria, cuando la norma no es obedecida.

1. La situación de hecho supone la determinación de los elementos de hecho que motivan la aplicación de la norma. Puede estar constituida por un hecho natural, por una serie de hechos y por cualquier clase de actos o realida-

(13) Frente a la *validez jurídica* sostenida por Kelsen, las escuelas realistas del Derecho y, en particular la escandinava, mantienen la *validez social* de la misma. El criterio de falsación en un ámbito jurídico tan pragmático como el que configura el Derecho Contable, ha de verificarse, precisamente, sobre la *validez social de la norma*, de acuerdo con Alfred Ross.

(14) Ob. cit. Págs. 49 y 50.

des sociales, designados en la norma de modo más o menos abstracto. Pero ni los hechos naturales, ni todos los actos sociales, tienen significado jurídico hasta el momento en que una norma los toma en consideración; al ser parte de una norma, el hecho seleccionado se transforma, se convierte en jurídico (hecho y acto jurídico) e ingresa en el mundo de la realidad jurídica.

La distinta naturaleza de los hechos -natural social o artificialmente señalada- o el diverso carácter de las situaciones de hecho sirven de base para las diferentes clasificaciones y divisiones legales y científicas, de leyes, -códigos, instituciones, sistemas y tratados.

2. Eficacia jurídica es la determinación del alcance y de los límites del deber jurídico -impuesto por la norma, en su doble manifestación de:

A) Eficacia ordinaria, cuando al cumplimiento de la norma no se ha puesto ningún obstáculo; y que, a su vez, se revela de dos modos:

a) Creación de un deber jurídico general: todos deben respetar las normas e incluso -especialmente los funcionarios del Estado- colaborar a su mejor realización (deber general de colaboración).

b) Los actos y las situaciones acomodadas a la norma son jurídicamente protegidas, aseguradas y reconocidas; se ordena el estado de las personas y la pertenencia de los bienes, nacen relaciones jurídicas, se conceden facultades y -se atribuyen derechos subjetivos (efecto constitutivo de las normas).

B) Eficacia extraordinaria, cuando al cumplimiento de la norma se opone algún obstáculo. -Constituye la reacción jurídica contra el incumplimiento (sanción represiva). El Derecho -sanciona una norma cuando la reconoce como legítima (sanción legitimadora), protegiendo la situación social creada bajo su amparo y reaccionando de algún modo contra su infracción -- (sanción represiva). Esta sanción no es más --

que la respuesta de la organización contra el ataque, que pone en peligro la vigencia de sus normas; es la conducta de natural defensa de todo organismo vivo frente al enemigo que le combate; los órganos coactivos significan la defensa social organizada preventivamente."

Viene, pues, a confirmarnos, el Profesor De Castro, en los anteriores párrafos y con la claridad conceptual que caracteriza toda su obra, que la *consistencia de la norma* reside en la adecuada coordinación entre los factores que la integran, es decir, los supuestos fácticos, el conjunto de relaciones jurídicas que los enmarcan y la eficacia ordinaria o extraordinaria que la norma ha de tener.

El Profesor De Castro contempla, aunque no lo haga expresamente, *la norma en funcionamiento*, ésto es, la norma como un *mecanismo dinámico* que sirve una finalidad dentro de un contexto general que da sentido a la misma. Es decir, la formulación de *estructura de la norma* que nos da el Profesor De Castro, es plenamente coincidente con la concepción sistémica mantenida a lo largo de todo este trabajo.

En resumen de lo expuesto, y como lógica coincidencia, hemos de llegar a la conclusión de que el método estructuralista-sistémico es el más apto, por no decir, quizás, el exclusivo, por lo menos en el estado actual de los estudios científicos del Derecho, en orden, *precisamente*, a alumbrar el Derecho Contable. (15)

- (15) La consideración de *la norma como sistema* está implícita en el pensamiento del Profesor De Castro hasta el extremo de plantearse explícitamente el problema de si la coacción es requisito esencial de la norma en el Derecho Positivo, cuestión que no nos afecta, pero que revela la relación, típicamente caracterizadora de todo sistema, de *interacción* con el contexto del mismo, en este caso las normas del Derecho Penal.

La norma como subsistema.

Hemos partido de la consideración del sistema jurídico, recogiendo el pensamiento autorizado de los tratadistas del Derecho, como una parte del *sistema social* en general. Quizás, con más precisión terminológica, podríamos haber dicho que el sistema jurídico constituía en sí un subsistema social. Por las mismas razones, cualquier manifestación concreta del Derecho que goce de autonomía, puede ser considerada como un *subsistema* del sistema general jurídico. Y ahora, prosiguiendo en este camino, ésto es, bajo la concepción sistémica de la norma, no tenemos inconveniente en precisar que, a su vez, la norma constituye un subsistema del subsistema jurídico en el que se integra. (16)

-
- (16) Una concepción paralela la encontramos en la actual visión de las Ciencias Naturales. En el macrocosmos universal se integran distintos subsistemas galácticos. En cada galaxia se agrupan sistemas astrales y siguiendo por este camino, llegamos al mundo de la microfísica, en donde el átomo constituye, a su vez, un sistema integrado de subsistemas como son los protones y los neutrones. Hoy se mantiene por voces muy autorizadas, la identidad conceptual que existe entre el macrocosmos y el microcosmos, sobre todo a partir de los últimos estudios realizados en Astronomía, por un lado, y en relación con el átomo, por otro. Sin entrar en citas concretas, ya que nos apartaríamos bastante del objeto de nuestros estudios, merece la pena referirnos, por lo menos, a los trabajos de Heisenberg y Charon: "Más allá de la Física" (Editorial Católica, S.A., Madrid 1984 y -- "La connaissance de l'univers" (Editions du Soleil), respectivamente. Más recientemente y en relación con esta cuestión, hemos de destacar la verificación de la teoría de la *unificación de las fuerzas de la naturaleza* (véase el artículo de Trefil, "La búsqueda del orden" publicado en la revista norteamericana *Facetas*, número 63-1/1964 editada por U.S. Information Agency), cuyos trabajos de verificación han determinado la adjudicación del Premio Nobel de Física en 1984.

La investigación en el campo de las ciencias sociales y concretamente del Derecho nos plantea, una vez más, la deseada unidad, que con independencia de la diversidad de -- contenido debe presentar la metodología científica. No es contradictorio pues, que en la aplicación del método estructuralista al descubrimiento del Derecho Contable y a su aplicación, surja también la noción de estructura subyacente en la propia *norma* como penúltima manifestación -la última manifestación la constituiría la *sentencia*- en la elaboración y aplicación del Derecho Contable, lo que nos permite afirmar que el método estructuralista-sistémico se manifiesta como el más apto para la adveración del Derecho Contable a todos sus niveles, en función de las exigencias de la praxis, ésto es, de la propia realidad a la que el Derecho pretende servir.

La capacidad creadora del Derecho en la metodología estructural.

Relacionando el lenguaje con el Derecho y con la posibilidad de creación de conceptos que no proceden ya directamente de la experiencia, sino de la propia abstracción jurídica, Saiz Moreno descubre la capacidad creadora que puede tener el lenguaje jurídico, con ulterior proyección en la realidad. Resultaría así que, una vez más, el lenguaje, en su función de abstracción, serviría para enriquecer cualquier ámbito al que el mismo se aplique.

Sainz Moreno señala, sin embargo, la dificultad de este proceso de creación y por ello afirma que no siempre es fácil distinguir entre conceptos de *experiencia* y conceptos jurídicos creados por el Derecho (17), aparte -nos permitimos añadir nosotros- que las *creaciones conceptuales jurídicas* pueden, en muchos casos, carecer de significado real (como en otra parte de este trabajo destacamos a propósito del lenguaje ordinario).

El propio Sainz Moreno reconoce la limitación de la capacidad creadora del Derecho en función de la realidad, cuando, citando a Antonio Hernández Gil, dice:

"Las normas jurídicas - en el más amplio sentido- contienen un supuesto de hecho en el que se recoge una realidad social juntamente con un mandato o una prohibición adecuados para ordenar aquella realidad. Por muy quintaesenciados que se nos presenten los conceptos, esto no lo pueden desconocer". Por otra parte, continúa Hernández Gil-, "la creación de conceptos jurídicos, dejando a un lado que ello sea posible, ¿garantiza la bondad del resultado? - Podrá decirse que, desde luego, se obtiene un resultado exacto, más un resultado exacto no es necesariamente un resultado justo".

El método estructuralista, aplicado al Derecho Contable, al captar en una estructura intelectual, una estructura real, y después actuar sobre ella, ha de lograr que el resultado *exacto* sea, además, el resultado justo, siguiendo la terminología de Hernández Gil.

(17) F. Sainz Moreno. Ob. Cit. Pág. 110.

A la misma consecuencia, ésto es, el descubrimiento de la capacidad creadora del Derecho como configurante de la realidad social a la que da forma y organiza, llega por otro camino el Profesor Federico de Castro, cuando define la norma como *"un mandato jurídico con eficacia social organizadora"* - (18).

(18) Citado por Lois Estevez en LA LUCHA POR LA OBJETIVIDAD DEL DERECHO. Pág. 84., a propósito de la dinamicidad de la norma o de su carácter regulador de la dinámica social.

CAPITULO XIII

LA POSIBILIDAD DE UNA *MODELIZACION* DEL DERECHO

LA POSIBILIDAD DE UNA *MODELIZACION*
DEL DERECHO

Introducción.

El concepto de *modelo* ha sido utilizado ya por -- varios tratadistas de la ciencia jurídica, como en páginas -- anteriores hemos tenido ocasión de ver (Pattaro, Arnaud, el mismo Hernández Gil, que nos expone con gran precisión la naturaleza del modelo jurídico, etc. etc.). Sin embargo, a nuestro -- juicio, la consideración del *modelo* en su aplicación jurídica, requiere de una previa reflexión sobre su significado -- original, que no es precisamente el ámbito de las ciencias sociales sino de las ciencias físicas, de las que se importa a las ciencias lógico-matemáticas.

El *modelo* como representación abreviada y aún -- plástica de la realidad, ha servido eficazmente al desarrollo de la investigación técnica, cuando se analizan los comportamientos del mismo. El *modelo* parte de una estructura dada, -- que como tal le define. Esa estructura está formada en los -- modelos mecánicos, por el conjunto de piezas que lo integran, adecuadamente ensambladas, y en los modelos lógico-matemáticos, por las relaciones entre los parámetros y las variables.

De los modelos lógico-matemáticos se ha pasado a los modelos sociológicos, y entre ellos, naturalmente, a los

que tienen una significación en el mundo del Derecho. En este capítulo nos vamos a ocupar de la generalización de los métodos científicos, que en el último siglo, principalmente, ha constituido la base de la revolución científica habida.

La teoría paradigmática de la ciencia.

Thomas S. Kuhn en su obra "*La estructura de las revoluciones científicas*" nos habla del camino a seguir para la construcción de la "ciencia normal". El concepto de ciencia normal, para Kuhn, se basa en las realizaciones científicas que han sido admitidas durante una determinada etapa temporal y que sirven como fundamento y punto de partida para realizaciones posteriores (1).

La investigación de la ciencia normal, nos descubre el camino incesantemente seguido por el hombre en el descubrimiento de la verdad científica. Kuhn subraya que, en esta búsqueda, no suele haber discrepancias entre los hombres que trabajan en el orden empírico sobre unos mismos modelos concretos y denomina a todo el quehacer científico compartido, "paradigma".

(1) Thomas S. Kuhn . *La estructura de las revoluciones científicas*.
Pág. 33.

La teoría del paradigma de Kuhn (2) sirve para explicar las etapas que se siguen en el proceso de configuración de la ciencia, que en un determinado momento pasa a constituir la ciencia normal que, como tal, es admitida por la comunidad científica.

Consiguientemente, en el proceso de estructuración de la ciencia normal existe una fase previa que denomina *período preparadigmático* (3) y que, como tal, es anterior a lo que Kuhn llama, también, el *postparadigma* en el desarrollo científico.

Durante la transición se produce una competencia de distintas escuelas en un determinado campo hasta la consecución de una *realización científica notable*, que hace -- que se produzca una reducción importante en las distintas tendencias o escuelas y con ello se inicia, eficientemente, la *práctica científica* (4). Se opera una especie de moderación en el pensamiento científico, hasta alcanzar el paradigma.

El paradigma implica un consentimiento del colectivo social a una determinada realización científica. Sin -

(2) La palabra paradigma en nuestro Diccionario de la Lengua significa *ejemplo o ejemplar*, y se deriva del latín que, a su vez, lo toma - del griego y hace referencia a la idea del concepto "*presentación*".

(3) Ob. cit. Pág. 250.

(4) Ob. cit. Pág. 274.

embargo, nos dice Kuhn que "*los valores pueden ser compartidos por hombres que difieren en su aplicación en un grado más grande que otras clases de componentes de la matriz disciplinal*"(5).

De todas las ideas expuestas resulta, con meridiana claridad, el proceso estructural a que está sometida la formación de las ciencias en sus distintas manifestaciones. El paradigma en su evolución marca, precisamente, lo que -- Kuhn llama la *revolución científica* y con ella, y cuando -- se produce un acontecimiento de relevante importancia, el nacimiento de las distintas disciplinas científicas. Con la teoría paradigmática de Kuhn y a través de la revolución científica, se explica el nacimiento de nuevas disciplinas en el amplio ámbito de la ciencia, como puede ser, por ejemplo, la Bioquímica que constituye una ciencia distinta de la Química y de la Biología, pero que se apoya en ellas y acepta y comparte sus paradigmas.

El proceso de estructuración de la ciencia resulta, pues, evidente. La Bioquímica, por seguir el ejemplo, y el cuerpo de científicos que la realizan, comparten todas las estructuras científicas que han tenido vigencia en las otras disciplinas científicas --Química y Biología-- que, a su vez, fueron objeto de formación paradigmática en el tiempo.

(5) Quizás convenga aclarar el concepto aportado por dicho autor de *matriz disciplinal*. El nombre de *matriz* coincide con el significado que el término tiene en el lenguaje matemático, que implica ordenación de los elementos que en conjunto tienen facultad alumbradora o creadora. Nos dice Kuhn, a este respecto, que todos, o la mayor parte, de los objetos, de los acuerdos de grupo que forman paradigmas son componentes de la *matriz disciplinal*. El adjetivo *disciplinal* hace referencia a la posición común de los practicantes que acatan un orden (es decir, una "disciplina en su significado literal). Ob. cit. Pág. 280 y 284.

Mutatis mutandis, la teoría del paradigma de Kuhn es perfectamente aplicable al campo de las ciencias sociales. La tarea es apasionante y la obra mencionada de Kuhn puede servir de guía para realizarla. No es, sin embargo, éste el intento de nuestro trabajo, pero sí queremos destacar la posible utilidad de la concepción de Kuhn para un nuevo planteamiento en el desarrollo de las ciencias sociales. Resulta curioso descubrir la identidad que se produce entre un científico como Kuhn, cuando nos habla de la *prioridad de los paradigmas* (6), a propósito de la relación existente entre reglas, paradigmas y ciencia normal, y algunos pensadores ilustres destacados del mundo del Derecho, como Kelsen, cuando destaca en su libro la *jerarquía de las normas* en su distinción entre *dinámica* y *estática* jurídica (7) y en nuestra propia literatura jurídica, cuando Juan Iglesias distingue en el proceso de formación del Derecho cómo las normas del *deber* que determinan el *oficium*, ascienden de categoría al ser captadas por el Derecho.

La Teoría de Sistemas como nuevo paradigma científico.

Esta cuestión la ha planteado George J. Klir en su *Teoría General de Sistemas* (8), a propósito de la aplicación de dicha teoría. Dada la posible novedad del plantea-

(6) Ob. cit. Pág. 80.

(7) Hans Kelsen. *Teoría Pura del Derecho*. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981.

(8) George J. Klir. *Teoría General de Sistemas*. Ed. Trad. española ICE. Madrid 1981.

miento del tema, quizás, convendría precisar lo que entendemos por *sistema*. Como es sabido, La Teoría de Sistemas la inicia Bertalanffy y a él hemos de acudir para tener una idea clara del significado que él ha querido dar a dicha concepción. Dice Bertalanffy (9):

"Cuando hace unos cuarenta años, inicié mi vida como científico, la biología estaba envuelta en la controversia entre el mecanicismo y el vitalismo. El procedimiento mecanicista consistía esencialmente en dividir el organismo vivo en partes y procesos parciales: el organismo era un agregado de células, la célula uno de coloides y moléculas orgánicas, el comportamiento una suma de reflejos condicionados e incondicionados, y otros muchos ejemplos. Los problemas de organización de estas partes en orden al mantenimiento del organismo, de regulación de perturbaciones, y otros similares eran o despreciados o, de acuerdo con la teoría conocida como vitalismo, explicados solamente por la acción de factores anímicos -como pequeños duendes- revoloteando en las células o en el organismo, lo que obviamente suponía nada menos que una declaración de quiebra de la ciencia. En esta situación, otros y yo nos dirigimos hacia el denominado enfoque organicista. En una simple frase, significa que los organismos son cosas organizadas y, como biólogos, tenemos que resolverlas. Intenté implantar este programa organicista en varios estudios sobre metabolismo, crecimiento y la biofísica del organismo. Un escalón en esta dirección era la denominada teoría de sistemas abiertos y estados de equilibrio que esencialmente es una extensión de la fisicoquímica, dinámica y termodinámica. Parecía, pues, que podía continuar sin parar en el camino emprendido y por ello me dirigí hacia una todavía mayor generalización que llamé "Teoría General de Sistemas". La idea fue puesta

(9) George J. Klir. Ob. cit. Pág. 9.

en tela de juicio bastante tiempo. La presenté en primer lugar en 1937 en el Seminario de filosofía de Charles Morris de la Universidad de Chicago" (General Systems Theory. Harmondsworth, Penguin, 1973, págs. 95-96)

Prescindiendo de entrar en discusiones sobre el alcance y valor metodológico que puede tener la Teoría de Sistemas, pero postulando, en todo caso, su utilidad para el desarrollo de nuestra tesis, se hace imprescindible la delimitación del concepto de sistema, de sus partes y de su entorno y límites. Esta es la tesis de Boulding (10).

Bajo esta preocupación ha aplicado el Profesor de la universidad de Barcelona, Pedro Voltes, la Teoría de Sistemas al estudio de la Historia. Con un criterio bastante práctico, a nuestro juicio, y recogiendo el pensamiento de Ashbi, nos precisa Voltes el alcance que tiene el "sistema" como metodología de investigación de la realidad al decirnos que "el sistema puede ser definido como una totalidad arbitraria de variables que (el investigador) escoge de un gran número de variables que pertenecen a la máquina real" (11).

Cualquiera que sea, no obstante, la definición de sistema, éste estará constituido, a saber, por:

(10) Boulding, K. E.: *General System Theory - The Skeleton of Science*. Revista *Management Science*. Abril 1956, págs. 197/209.

(11) P. Voltes. Ob. cit. Pág. 11

- a) Una pluralidad de elementos reales o conceptuales.
- b) Una pluralidad de relaciones entre los mismos.
- c) Sinergia.

Como consecuencia de estas mismas notas, el sistema es capaz de autoconfigurarse y distinguirse, consiguientemente, de otros sistemas.

La teoría de sistemas y el Derecho

Es precisamente en esta dirección como nos interesa utilizar la noción de *sistema*, en orden a la construcción de una disciplina jurídica y, por ello, nos ha parecido interesante relacionar la obra de Kuhn (que nos marca el tránsito de la evolución científica hasta el alumbramiento -por la producción de un acontecimiento de relevante importancia- de una nueva disciplina), con la Teoría de Sistemas, que subraya la distinción de la diferencia, al darnos los fundamentos para configurar un sistema con integridad independiente de otros de los que se separa tanto por la naturaleza de los elementos reales o conceptuales que lo integran, como por la naturaleza, también, de las relaciones entre dichos elementos (12).

(12) Hernández Gil nos dice en su obra "Problemas epistemológicos de la -Ciencia Jurídica". Edic. Civitas. Madrid 1981. Pág. 141:
La noción de sistema que se introdujo en la ciencia dogmática del Derecho, a impulsos sobre todo de Savigny es de influencia Kantiana, - en cuanto resalta la unidad como definidora del sistema y este como definidor del conocimiento científico.

La aplicación de la metodología expuesta en el intento de estructurar un sistema jurídico distinto de los existentes, pero apoyado en los mismos (Teoría del Paradigma de Kuhn) ha de encontrarse, sin duda alguna, con el gran problema de la posible transferencia de entropía de uno a otro sistema (13), - cuestión que sólomente será superada cuando se logre una auténtica madurez real del nuevo sistema alumbrado (14).

El Profesor Bobbio, citado por Pattaro (15) nos ofrece razones que pueden apoyar nuestra Tesis, sobre la aplicación

- (13) Sobre el concepto de entropía y su significado, nos remitimos a nuestra obra *"Economía y Gestión de la Empresa"*. El concepto de entropía tomado de la Física, se ha incorporado ya a las ciencias sociales e incluso podemos afirmar que forma parte del acervo común del idioma. La entropía consiste en el grado de indeterminación de un sistema que, por consiguiente, condiciona el nivel de incertidumbre en los pronósticos que han de formularse acerca del comportamiento de dicho sistema o de los elementos integrados en el mismo. La *información* reduce la entropía. La entropía desde el punto de vista de las ciencias sociales, puede llegar a ser objeto de medida, es decir, de expresión cuantitativa, por la cantidad de información necesaria para reducir o anular la indeterminación que afecta al sistema. Ello nos lleva a lo que en la teoría matemática de la *información*, se conoce con el nombre de valoración de mensajes.
- (14) El problema de la posible indeterminación de contenido de los sistemas, o dicho en otros términos, -la dificultad de establecer límites es reconocida por Klir y es probablemente una de las mayores dificultades que el llamado método sistémico puede tener. También, en este sentido, postula Ashbi que la sustitución o ruptura de un modelo general por modelos especiales debe de responder a criterios que impliquen apertura a la información, pero cierre a la transferencia de entropía (Véase ob. cit. de P. Voltes. Pág. 15).
- (15) Pattaro. Ob. Cit. Págs. 36, 37 y 38.

de la Teoría de Sistemas al proceso de alumbramiento del Derecho Contable.

Bobbio dice, que la filosofía del Derecho comprende tres partes, *la teoría general del derecho, la teoría de la justicia y la teoría de la ciencia jurídica*. Para nuestros fines nos interesa en particular la consideración de la denominada por Bobbio, Teoría General del Derecho.

A este respecto, nos dice Pattaro que

"La teoría del Derecho expuesta por Bobbio es una teoría formal, ya que se ocupa de la forma (esto es, de la estructura de las normas y de los ordenamientos jurídicos) y no del contenido del Derecho (o lo que es lo mismo, no del contenido de las normas y de los ordenamientos jurídicos), ni de los valores a que la norma sirve. Del contenido del Derecho (a los efectos, del contenido de las normas y de los ordenamientos jurídicos) se ocupa la ciencia del Derecho que no forma parte de la filosofía jurídica".

Estructura, sistema y modelo

Es llegada la hora de que intentemos delimitar conceptos y precisar su alcance en el orden de su aplicación jurídica. Debemos, pues precisar el significado de los términos que hemos venido utilizando hasta ahora: *sistema y estructura*, así como el de *modelo*, al que nos hemos referido en ocasiones anteriores pero cuyo contenido más detenido analizamos seguidamente.

El diferente significado con que los distintos autores utilizan los términos *sistema* y *estructura*, nos aconseja precisar el alcance que dicha terminología tiene en nuestro trabajo. La estructura constituye el *soporte del sistema*. El sistema es, por tanto, más que estructura, ya que comporta, también, funcionalidad propia. Podemos decir que el sistema constituye un conjunto de relaciones que, como tales, forman una estructura que permite y condiciona un funcionamiento.

Por consiguiente, el sistema nos da una visión dinámica que no nos proporciona la estructura. Pero hay más; el dinamismo funcional del sistema se ordena a un fin, esto es, la estructura puesta en funcionamiento que constituye el sistema, lo hace para el cumplimiento de un fin que ha de ser -- considerado, también, como parte integrante del sistema.

El *modelo* le concebimos como la expresión plástica de una estructura o de un sistema. El modelo, pues, puede ser fundamentalmente estático o, por el contrario, implicar dinamismo. Conviene recordar en este sentido, el concepto de *modelo mecánico*, tal como se usa en la física y en la astronomía y que constituyen plasmaciones tridimensionales en movimiento. En el orden social, los modelos como plasmación de estructuras o sistemas, vienen formulados, o mediante relaciones matemáticas o mediante descripciones (caso éste del Derecho).

De lo expuesto se deduce la identificación que puede establecerse, como veremos seguidamente, entre modelo jurídico e institución jurídica, ya que ésta describe una estruc-

tura jurídica en funcionamiento para el cumplimiento de un fin jurídico (16).

El concepto de modelo jurídico

Los procesos de modelización, metodológicamente iniciados en las ciencias físicas y cosmológicas, y generalizados con posterioridad al campo de las ciencias matemáticas y las - sociales, pretenden *sistematizar* la realidad en un *esquema*. La homogeneidad se busca a través de la abstracción y la generalización y se persigue aprehender la realidad en una formulación que, necesariamente, ha de implicar una simplificación de la - misma realidad.

La relación de la teoría de modelos con el estructuralismo metódico es evidente y así aparece reconocido por Piaget, citado por Hernández Gil (17), cuando afirma:

(16) El lector puede encontrar diferencias entre nuestra formulación de modelo jurídico y la utilizada por otros tratadistas como Pattaro, Ross o Arnaud. Sin embargo, un análisis más profundo del tema evidenciará que las posibles razones de la discrepancia son, o bien de carácter - terminológico, o debidas a nuestra metodología, en la que hemos tratado de centrar el concepto de modelo de acuerdo con sus raíces originales, ésto es, en su aplicación a las ciencias cosmológicas.

(17) A. Hernández Gil. METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO. Gráficas Uguina. Madrid, 1.971. Pág. 298.

"El estructuralismo global se atiene al sistema de las relaciones e interacciones observables, considerado - como suficiente por sí mismo, en tanto que lo propio de un estructuralismo metódico consiste en buscar la explicación de ese sistema en una estructura subyacente, que permite su interpretación en cierto modo deductiva, y que se trata de reconstruir mediante la -- construcción de modelos lógico-matemáticos".

Basta sustituir en la expresión de Piaget, la referencia a "modelo lógico" por la de "modelo lógico-jurídico" o simplemente, "modelo jurídico", para ver cómo el estructuralismo metódico aplicado al ámbito del Derecho, nos conduce a la noción de modelo jurídico basado en la estructura social subyacente.

Los modelos, para ser útiles, han de ser objeto de una aplicación cuidadosa, es decir, ha de buscarse la coherencia entre la realidad a considerar y el modelo aplicable. Ello exige de un proceso de valoración o axiológico. Así ha acontecido en las ciencias físicas y en las sociales. Para que un modelo sea realmente útil no basta sólo que explique comportamientos genéricos, sino que ofrezca soluciones prácticas. De los modelos económicos, por seguir este paralelismo, se ha pasado a los modelos econométricos en los que el proceso axiológico no se limita ya a la elección generalizada del modelo, - sino que se ocupa, también, de la valoración de las variables y de la estimación de los parámetros y esta valoración se hace, incluso, en términos estocásticos o aleatorios, ofreciendo los resultados previstos en "grados de fiabilidad".

Análogamente ha de suceder con el Derecho para cuya aplicación no basta ya de una simple ley reguladora de un sistema en abstracto. Es necesario resolver el caso, es decir, - en nuestra terminología, valorar el modelo, tarea ésta que, - en el Derecho, incumbe a la *jurisprudencia*. Pero para que el Derecho sea útil, ha de elegirse previamente el modelo y la elección de éste hemos dicho que está en función de la realidad que va a ser subsumida en el mismo. De esta manera, el nacimiento de los *modelos jurídico-contables*, para el tratamiento jurídico de la problemática contable, se corresponde con una exigencia de la realidad actual, como históricamente ha sucedido con otros *modelos jurídicos* producto de una *sistematización jurídica* actuante sobre las realidades sociales de cada época (18).

(18) "Siguiendo la terminología utilizada por la Comisión Cowles diremos que un modelo es un conjunto de hipótesis referentes a un sistema - de relaciones económicas; con ello se quiere explicar un fenómeno o un grupo de fenómenos. Si por otra parte, si de un sistema de relaciones económicas (generalmente expresado en forma de ecuaciones) y con parámetros a estimar, se pasa a un sistema con parámetros numéricos, se introduce el concepto de estructura" de LOS MODELOS ECONOMICOS de la Cowles Commission. Revista de ECONOMIA POLITICA. Instituto de Estudios Políticos. Enero-Abril 1956. Págs. 342 y sgtes.

El soporte real del modelo jurídico

Una vez más la consideración del Derecho Romano nos dá luz en nuestro modesto intento de metodizar nociones actuales que nos parecen útiles: La clásica oposición entre lo positivo y lo normativo. Seguimos en este orden la evolución que nos diseña el Profesor Iglesias respecto de la construcción - del Derecho sobre el *uso social*, que en Roma era el "*oficium*" (19).

-
- (19) El Profesor Iglesias, en su obra "ESPIRITU DEL DERECHO ROMANO" (Ed. Servicio de Publicaciones. Universidad Complutense. Madrid 1983. Págs. 43 y sgtes.) nos relaciona los conceptos de libertad, responsabilidad y forma, con las actuaciones que constituyen lo que él denomina, siguiendo la tradición romana, *oficio*. En este sentido, la palabra "prudencia" -nos dice- es definidora del oficio ejercido por - los jurisconsultos. De su oficio de jurisprudencia brota el Derecho, sobre todo en la primera etapa del Derecho Romano. El concepto *prudens* sería entonces, en la concepción epistemológica estructuralista del Derecho, un concepto esencialmente *significante*, mientras que la jurisprudencia, como resultado del oficio del *jurisprudente*, sería un concepto *significado*. El jurisprudente alumbra el *Derecho del caso*, pero observando las relaciones y vínculos de la realidad que condicionan, precisamente, el oficio de éste, creándose así doctrina -- (es decir, jurisprudencia en el sentido técnico actual que tiene el término), porque, de esta manera, nos dice Iglesias:

"la propia forma, la liturgia y la solemnidad a la que el hombre ha de sujetar su obrar, evitan las actuaciones imprudentes"

La jurisprudencia en Roma realiza, pues, la *estructuración* ("función *structural*") del Derecho, conformándole solemnemente.

La palabra *oficio* en el acontecer de la vida romana, implica la idea de actuación meticulosa, de tal modo que constituye una auténtica *religio*. Frente a la *diligentia* que es consustancial con el oficio, se halla la irresponsabilidad o imprudencia que conlleva *desidia*.

Todas las actuaciones "regulares" constituyen *officium*, término derivado de *ob facere*, es decir, "acción en dirección de algo". El *oficio*, por definición, es *teleológico*, en cuanto que implica, por dicha razón, un "deber hacer". El oficio puede constituir objeto del Derecho aunque no en todos los casos, ya que podría quedar limitado el "deber hacer" a un simple deber moral o, utilizando la terminología de Ortega, a un uso social. Precisamente, en la evolución del *oficio de ciudadano*, en función del contexto social en que actúa, se ha de investigar el paso de determinadas actuaciones o conductas del hombre, a su consideración por parte del Derecho.

¿En qué momento sucede, pues, que el *oficio* pase a ser objeto del Derecho? o, dicho de otra forma, ¿cuándo la Ley se hace cargo de una realidad consistente en una conducta humana?. Precisamente, cuando la misma ya no es indiferente a las demás conductas o a la sociedad. Y ésto es lo que ha ocurrido, precisamente, con el *hecho contable* cuando supera la etapa de mero registro o apunte individual, para constituir expresión formalizada de una realidad económico-social que, como tal, tiene interés general y es por ello considerada por la Ley. Podríamos afirmar, entonces, que el *oficio contable* pasa a ser objeto del Derecho.

La tarea que consiguientemente se apunta, es la de organizar una estructura jurídica que abarque un *oficio* ya - existente y que, como tal, implicaba *formas y deberes* pero - que, por no tener relevancia social suficiente, no había sido objeto del Derecho, ésto es, pertenecía al mundo del *no - Derecho*, utilizando la terminología del Profesor Iglesias (20).

La concreción jurídica

La concreción jurídica constituye la fase previa a la formalización del *modelo*. Pertenece a la categoría de *paradigma* en el *método peripático*, es decir, en la metodología de la *teoría de sistemas*.

La concreción del Derecho siempre ha sido considerada como un objetivo fundamental en la metodología jurídica. En nuestra Tesis cobra especial relevancia la concreción jurídica cuando consideramos las instituciones como modelos jurídicos, ya que todo modelo exige primariamente de las concreciones que lo enmarcan, ésto es, que determinan sus perfiles.

En el mundo del Derecho, de la concreción de las - normas -basadas a su vez en una concreción de la realidad - asumida jurídicamente- pasamos a la concreción de las *instituciones*. El conjunto de normas ya concretadas crea la *institución* en un proceso de *sistematización*. Sólomente cuando

(20) Juan Iglesias. Ob. Cit. Pág. 46

ese proceso de sistematización de las distintas normas -qué - han nacido por el imperativo de la necesidad- tiene lugar, surge la *institución* propiamente dicha. Cuando tal objetivo se - ha conseguido, podemos hablar de auténtico Derecho, capaz de ser interpretado con jurisprudencia propia. La concreción de una rama del Derecho, exigida por la realidad social, conlleva, por tanto, una ruptura epistemológica en el eje diacrónico del Derecho, respondiendo a tales necesidades sociales y - supone necesariamente un proceso de estructuración de normas, algunas ya existentes en otras partes del cuerpo jurídico y - otras, producto de una sistematización jurídica de la reali--dad que hasta entonces no se había hecho patente a la conside--ración del Derecho.

Juan Iglesias nos da una formulación sobre la concreción institucional jurídica, que merece la pena ser repetida literalmente por su claridad (21)

"Concreción. Las instituciones jurídicas nacen en respuesta a exigencias prácticas sentidas en cada momento. Cada institución está asistida de propia singularidad, y en la hora de su nacimiento y en la de su regulación. Cabe, claro está, y así sucede de ordinario, que una determinada figura encuentre apoyo -mediada - la interpretatio- en otra anterior y del propio círculo. Cabe, quiero decir, que una servitus nacida a impulsos de una nueva demanda logre salvar su propio régimen a través de tal o cual explicación arrancada a otra servitus precedente. Admitido el laboreo de la analo--

(21) Juan Iglesias. Ob. Cit. Pág. 77.

gía, ahí acaba todo. Cuando menos, no es propensión de los clásicos la de hilar o empalmar las figuras de una misma área bajo la de terminante de la categoría, por la que viene puesta de relieve la superior y unitaria nota a cuyo socaire se congregan y hermanan las diversas servitutes".

Viene a reconocer el Profesor Iglesias, con su acertado estilo en el uso del lenguaje jurídico, que la diacronía jurídica no es contraria a la armonía de todo el ordenamiento y que, al contrario, sirve de soporte al eje sincrónico del Derecho.

Muy cláramente se refieren, también, al proceso de institucionalización jurídica, Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón (22) cuando dicen:

"Al lado de las normas aparecen las instituciones. Tratando de realizar un orden justo de la convivencia humana o social, el Derecho tiene como materia elemental los comportamientos humanos y el vivir social. En principio, el Derecho puede regular y regula comportamientos de tipos muy variados y de muy diversa significación. Algunos de los comportamientos que el Derecho regula, sin embargo, son básicos para que la convivencia se desenvuelva de acuerdo con unos determinados moldes de vida. A estos comportamientos que son reiterados, que adoptan en su configuración exterior una cierta tipicidad y que se consi

(22) Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón. Ob. Cit. Pág. 32.

deran básicos para el desarrollo de la convivencia, los denominamos instituciones. Por ejemplo: matrimonio, propiedad, contrato".

Una institución jurídica constituye, por consiguiente, un *modelo* porque supone una organización (teoría del "organon"), es decir, una estructuración jurídica producto de una sistematización basada en la realidad. Pero como síntesis que es, implica abstracción y generalización, en razón del fin al que ha de servir.

La institución en su fase de aplicación, ésto es, en su dinamismo modélico, exige de valoraciones que incumben a la jurisprudencia en su sentido técnico actual y más precisamente la que, en páginas anteriores, hemos denominado *jurisprudencia valorativa*.

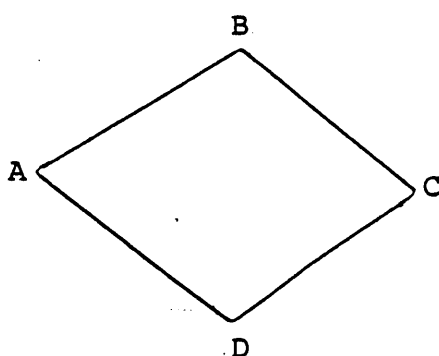
El modelo según Alf Ross

La idea de modelo como expresión del sistema jurídico, no es, sin embargo, nueva. En efecto, la Escuela Escandinava de Ross se ha ocupado del tema, que se contiene en el libro de dicho tratadista, traducido al castellano bajo el nombre de "*Hacia una Ciencia Realista del Derecho*" (23). Las ideas de Ross son recogidas en Italia y en España, entre otros autores por Pattaro y Rodríguez Paniagua (24).

(23) Ediciones Abeledo. Buenos Aires, 1961. Págs. 52-53; 71-82; 89 y sgtes.

(24) Rodríguez Paniagua. HISTORIA DEL PENSAMIENTO JURIDICO. Pág. 139.

Siguiendo el mismo esquema, incluso en su plasmación gráfica, que utiliza Ross, el modelo jurídico-contable podría expresarse de la siguiente manera:



Explicación:

- A) "*Conductas interesadas*" (La realidad del *hecho contable* ad-
verada por la técnica que la sirve al orden social).
- B) "*Sistema de compulsión*" (Aplicación del Derecho Contable).
- C) "*Creencia y validez. Conducta desinteresada*" (Para nosotros
aceptación social de la realidad del *hecho contable*).
- D) "*Establecimiento, por la autoridad, de normas valiosas*" (25)
(Para nosotros consistiría en la ordenación jurídica del *he-
cho contable* con carácter unitario, es decir, el auténtico
proceso de creación del *hecho contable*).

Para Ross, el circuito cerrado que expone puede co-
menzar en cualquiera de sus vertices. En efecto, la inicia-
ción puede estar en la estructuración de las normas jurídicas des

(25) Nos limitamos a reproducir la traducción argentina por no conocer el -
original, aunque discrepamos, en este caso concreto, del adjetivo apli-
cado a la "norma".

de el poder (vértice D) o bien que socialmente y con independencia de las conductas interesadas, exista un pronunciamiento de reconocimiento de hechos o situaciones. También puede originarse el circuito a partir de la aplicación de determinados preceptos o normas que regulen situaciones fácticas.

Es muy fácil, pues, aplicar el esquema de Ross al -- proceso de alumbramiento del Derecho Contable con lo cual el -- mismo, puede tener su origen en las propias exigencias de la -- realidad social, en la técnica contable utilizada por los profesionales, en el poder público creador de la norma con un criterio unitario, o en las simples manifestaciones reguladoras -- de realidades concretas contables.

El concepto de "modelo" en el pensamiento del Profesor Hernández Gil.

La posibilidad de una aplicación de la Teoría de -- Sistemas a través del concepto de *modelo* a la ciencia jurídica, late en el pensamiento de Hernández Gil cuando en su libro "*Metodología de la ciencia del Derecho*" nos dice, siguiendo el pensamiento de Levi Strauss, lo siguiente (26):

"La estructura social no la ve (se refiere a Levi -- Strauss) referida a la realidad social sino a los -- modelos contruidos de acuerdo con aquella realidad.

El análisis estructural recae, propiamente, sobre los modelos. La distinción entre estructura y modelo se complementa o tiene una manifestación en esta otra: estructura social y relaciones sociales. Las relaciones sociales son la materia prima empleada para la construcción de -- los modelos que ponen de manifiesto la estructura social misma. El modelo viene, pues, a dotar de inteligibilidad a la estructura que presenta un carácter de sistema. Siendo así, las investigaciones de la estructura social no reivindican un campo propio entre los hechos sociales, sino que constituyen un método dirigido a la creación de modelos" (27).

Parece que el Profesor Hernández Gil hace propia la idea de - que el análisis estructural recae sobre los modelos y cómo - las relaciones sociales constituyen, a modo de materia prima para la construcción de modelos, pero, además, nos añade (28) que "los modelos pueden ser conscientes o inconscientes", destacando que esta distinción tiene particular interés para el jurista, ya que la metodología estructuralista conduce a la consideración, por parte del jurista, de los - llamados *modelos conscientes* (29). Nos dice, además, textualmente que (30) "el llamado modelo consciente no se muestra o se capta sin más. Es una tarea de observación y análisis

(27) El subrayado es nuestro.

(28) Ob. cit. Págs. 285 y 286.

(29) Los "modelos conscientes" son las normas. Ob. cit. Pág. 290.

(30) Ob. cit. Pág. 291.

la de delimitar la consciencia o no del modelo y su posible deformación, lo cual impone una actividad de construcción o reconstrucción". Dentro de la línea del pensamiento de Hernández Gil hay que destacar (31) la distinción entre la observación de los hechos y la elaboración de los métodos que permiten emplearlos para construir modelos, con la experimentación que se realiza con los modelos elaborados, entendiendo Hernández Gil por experimentación sobre los modelos "*el conjunto de procedimientos que permiten saber cómo reacciona un modelo sometido a modificaciones o comparar dos modelos del mismo tipo o de tipos diferentes entre sí*".

Hernández Gil recoge la concepción de Levi Strauss de que "*los modelos constituyen una dimensión de la realidad social que guía el análisis del observador*" -- y que la noción de estructura social no se refiere directamente a la realidad empírica, sino que pasa, precisamente, por los modelos contruidos de acuerdo con esa realidad empírica (32). Si hemos dado la interpretación correcta a lo expuesto por el Profesor Hernández Gil, la noción de *modelo jurídico contable* adquirirá una decisiva importancia en -- cuanto versión de una realidad empírica (el hecho contable), conducente a la formulación de un sistema jurídico con su propio ámbito y su diferenciación de otros.

(31) Ob. cit. Pág. 90

(32) Hernández Gil. Ob. Cit. Págs. 289 y 290.

CAPITULO XIV

LOS MODELOS JURIDICO-CONTABLES

LOS MODELOS JURIDICO-CONTABLES

La posible concepción sistémica del Derecho Contable.

Hasta ahora hemos examinado las corrientes de enfoque metodológico en el estudio del Derecho, en la medida en que las hemos juzgado útiles o, por lo menos, próximas a las -- ideas que sustentamos sobre el significado que debe de tener el Derecho Contable. Por ello, hemos centrado, fundamentalmente, nuestra atención en el estructuralismo y el lenguaje, así como en la Teoría de Sistemas, aunque no propiamente, - en ningún caso, como filosofía jurídica, sino como método o camino de investigación y aplicación del Derecho.

Dicho punto de partida es el que nos ha conducido al estudio de la *teoría de modelos* y su posible aplicación a la elaboración del Derecho Contable. En el capítulo anterior, hemos puesto de relieve cómo la idea de integrar la - noción de modelo en el Derecho no es nueva y que se halla - explicitada por varios insignes tratadistas.

En el capítulo VI de este trabajo (Ver Págs. 91 y sqtes.) formulábamos una primera aproximación al Derecho Contable, - describiendo como contenido del mismo la asunción de los -- usos sociales de carácter técnico recogidos en los llamados *principios generales de Contabilidad* comúnmente admitidos.-

En este capítulo intentamos lograr una mayor aproximación a lo que puede constituir el contenido, o una parte importante del contenido, del Derecho Contable con la inclusión de los *modelos jurídico-contables*.

El Derecho Contable, por lo tanto, y si pretende servir con eficacia a la sociedad, ha de regular situaciones y conductas que son otras tantas expresiones de supuestos - fácticos de aplicación contable, es decir, de *modelos de comportamiento*. No vemos, por consiguiente, ninguna dificultad terminológica en designar, con arreglo a la semántica actual, como *modelos contables* el ámbito de actuación del Derecho Contable. En tal caso, el Derecho Contable, podría, en su proceso de asunción del *hecho contable*, estructurarse sobre modelos jurídico-contables, cuyo contenido sería el "*deber ser*" de una realidad *que ya es*, siguiendo las directrices - apuntadas por Kelsen en su obra repetidamente citada.

El modelos jurídico-contable regulado por el Derecho respondería, ciertamente, a un sistema ideal aunque inspirado en una realidad, al igual que sucede con toda la metodología de la modelización. La eficacia del modelo reside, entonces, en su capacidad, elasticidad o flexibilidad, - de adaptarse a la realidad que pretende representar.

Esta función de adaptación del modelo a la realidad que, en las distintas disciplinas econométricas, se realiza mediante la estimación de los parámetros, además, naturalmente, de la valoración de las variables, en los modelos

jurídico-contables se llevaría a cabo por la jurisprudencia en su versión de jurisprudencia valorativa, de la que nos ocupamos en otras páginas (1).

Las dos temáticas apuntadas como posible contenido del Derecho Contable no son exclusivas ni excluyentes; sólomente representan dos puntos de partida o posiciones iniciales para el enfoque epistemológico del Derecho Contable, posiciones que, por otra parte, no pueden ser consideradas como independientes, sino que, al contrario, coordinándose entre ambas constituyen, precisamente, en su conjunto el *sistema* o, en una terminología más jurídica, la *institución*, porque los principios y los modelos integran el entramado de la institución que se completa con su inserción en el soporte que constituye el sistema general jurídico.

El proceso de aplicación de los modelos jurídico-contables, informado por los principios generales asumidos por la norma, ha de constituir, precisamente, la tarea de la

(1) Legaz Lacambra ("*Filosofía del Derecho*". Ed. Bosch. Barcelona 1975.- Pág. 159) esclarece bastante las ideas expuestas, subrayando la diferencia existente entre la jurisprudencia teleológica y la llamada *Jurisprudencia de Intereses*. Además, revaloriza la *especulación valorativa* a la luz del Derecho Natural (Ob. cit. Pág. 60) y, sobre todo, nos introduce - aunque con una terminología distinta, pero no muy diferente - en la noción del modelo contable, cuando afirma que "*la realidad empírica es la única realidad que hay, si bien representa la escena o el sustrato de los valores supraempíricos de las significaciones de validez universal*". Dicha escena o sustrato de valores supraempíricos ¿no responde, precisamente, a la idea de modelo?.

jurisprudencia valorativa que, de esta manera, vendría a cerrar el circuito completo del sistema jurídico-contable.

Los modelos jurídico-contables y su aplicación jurisprudencial.

Siguiendo la orientación que iniciamos en páginas anteriores podemos afirmar que, una parte importante del Derecho Contable, puede consistir en la regulación de los modelos que la Contabilidad ofrece de las distintas caras o facetas que el *hecho contable* presenta. Aclaremos la idea: sin perjuicio de la esenciabilidad de lo contable, la aplicación de la Contabilidad exige considerar las distintas manifestaciones del *hecho contable* porque la Contabilidad, --respondiendo a las exigencias reales, precisa de las necesarias *concretizaciones* (*) que responden a las situaciones específicas de lugar, espacio y fines.

Creemos que la introducción del concepto "modelo jurídico" puede servir útilmente al proceso de creación del Derecho Contable, sobre todo, si es utilizada en este proceso la metodología estructuralista en sus relaciones con la teoría de sistemas, como así postulamos en nuestra tesis. -- La idea no es nueva y, aunque desde un punto de partida distinto, ha sido ya esbozada por la Escuela Escandinava o de Upsala y, principalmente, por Alf Ross, como hemos visto en páginas anteriores.

(*) Recuerdese la diferencia entre los términos "*concreción*" y "*concretización*" que hacemos en la Pág. 65.

El Derecho Contable actuaría, pues, sobre las instituciones jurídico-contables descritas como *modelos jurídicos específicos*, tratando de realizar un "orden justo" - en la feliz expresión de Díez Picazo y Gullón, citada en las páginas anteriores- en el ámbito del *hecho contable* - que hoy constituye ya un *modelo de vida* o de la *convivencia* - en la terminología de los mismos tratadistas.

El Derecho Contable vendría a responder así a lo que, en la terminología de Iglesias, se considera como un "servitus", capaz de transformar las instituciones jurídicas preexistentes, es decir, modelos anteriores pertenecientes al campo de otras disciplinas jurídicas, tales como el Derecho Mercantil, el Derecho Civil o el Derecho Administrativo, en los modelos exigidos por la realidad actual.

El modelo jurídico-contable y el lenguaje.

El modelo contable aplicado jurisprudencialmente ha de tener, a su vez, su lenguaje jurídico específico, una de cuyas raíces se ha de insertar directamente en el lenguaje contable. Dicho lenguaje jurídico-contable sería, esencialmente semiológico por su carácter especializado y convencional y, además, sería necesariamente *significante* por su capacidad creadora.

Un modelo jurídico contable ha de apoyarse, por lo tanto, en un *modelo contable*, es decir, un modelo utilizado - en la técnica contable, elaborado por la ciencia de la contabilidad y descrito, pues, con su específico lenguaje.

Desde el punto de vista de la ciencia y la técnica contable, el profesor Rivero (2), nos conduce prácticamente a formulaciones análogas respecto del significado del *modelo*, - que nos son muy útiles en el orden de nuestro trabajo.

Dice el Profesor Rivero:

"Un Plan contable es un modelo de información y control de una realidad económica concreta. Este modelo o plan contable ha de servir como medio capaz de suministrar información cualitativa y cuantitativa de la situación patrimonial de una unidad económica, así como de las corrientes o flujos en términos monetarios y físicos que provocan o pueden provocar alteraciones en dicha situación patrimonial. Ha de procurarse que el Plan satisfaga el equilibrio que supone la obtención de la máxima información - con el mínimo coste y en el menor tiempo posible".

Que un modelo contable constituye por sí un sistema de información, no admite duda para el Profesor Rivero (3) que afirma:

(2) José Rivero. CONTABILIDAD FINANCIERA. Ed. ICE. Madrid 1974. Pág. 431.

(3) José Rivero. Ob. Cit. Pág. 431.

"El Plan o modelo contable como sistema de información y control, se presenta con una gran complejidad debido a los múltiples hechos que debe contemplar y a la forma analítica y a la vez sintética en que dicha información ha de ser suministrada".

La noción de estructura en el modelo contable se deduce, para el Profesor Rivero, de las siguientes notas esenciales que compartimos plénamente:

a) *Consideración de los elementos que integran la estructura.* Afirma el Profesor Rivero que la denominación de las diferentes cuentas, como portadoras de valores correspondientes a cada elemento patrimonial, integran, con una terminología sistemática, el Plan.

b) *El entramado que constituye la estructura.* El Profesor Rivero nos habla de las "formas de conexión entre las cuentas" y nos añade que su contenido lo forman las normas de funcionamiento con sus correspondientes enlaces previstos en el Plan.

c) *Unidad de la estructura.* Toda estructura responde a un concepto unitario que, precisamente, explica y justifica la misma. Quizá ésta sea la cuestión más árdua que se plantea en el orden de las *estructuras contables* porque las mismas reposan en el análisis precontable. A este respecto, el Profesor Rivero (4) dice lo siguiente:

(4) José Rivero. Ob. Cit. Pág. 433.

"Criterios que objetivicen el análisis precontable. Este punto es uno de los más difíciles dentro de la planificación contable, pues hace referencia, fundamentalmente, al problema de valoración. La decisión que se adopte repercutirá en la calidad de los datos que del modelo se obtengan. Estos criterios afectan tanto a la medición del valor de los stocks o existencias como de los distintos flujos de ingresos y gastos, debiendo tener, además, en consideración la necesidad de efectuar correcciones monetarias que no desvirtuen, por ilusión, las corrientes reales de valores.

Por extensión se incluiría también en este apartado, los criterios de discriminación de resultados a efectos de la regularización contable; normativa para conseguir la periodificación de ejercicio; criterios a seguir en la formación de los sucesivos estados de situación, así como la elección de criterios de control de gestión".

El lenguaje jurídico-contable viene a jugar , en el modelo jurídico-contable, el mismo papel que las variables desempeñan en un modelo matemático. Adquiere el lenguaje jurídico-contable una especial significación en el desarrollo de los modelos contables, a partir del *hecho contable* esencializado, al contemplar las distintas facetas o caras que el *hecho contable*, concebido unitariamente, presenta.

El lenguaje jurídico resultaría así enriquecido con una semántica asimiladora de una realidad técnica y, a su vez, el lenguaje técnico se beneficiaría de su enmarcamiento jurídico.

De esta manera, el modelo contable resultaría completo al constituir la plasmación lógica de un sistema jurídico apoyado en una estructura de la misma naturaleza, - en la que se contiene, por lo tanto:

a) El elemento estructural como conjunto-soporte del *sistema* y que estaría constituido por una estructura - intelectual que persigue el reflejo fiel de la estructura real.

b) Mecanismo de funcionamiento o parte dinámica - del sistema que sería recibido del resto del ordenamiento jurídico.

c) Aspecto teleológico o finalidad concreta a la que ha de servir el modelo y que se *definirá* en cada una - de las manifestaciones o caras que presenta el *hecho contable*, considerado como un poliedro multifacético.

d) Su lenguaje específico o especializado que hace operativo al modelo y que equivale, en consecuencia, - al conjunto de variables de un modelo matemático.

e) La jurisprudencia capaz de adaptar el modelo a cada realidad concreta, según cánones interpretativos definidos en el sistema jurídico general y que, equivale, siguiendo la comparación, a las valoraciones de los parámetros en un modelo matemático.

La diferencia entre modelos lógico-matemáticos y lógico-jurídicos sería, en el fondo, más de forma que de - esencia. Mientras los primeros son expresados mediante relaciones funcionales susceptibles de expresión cuantitati-

va, los modelos jurídicos son expuestos mediante *declaraciones* cuyo contenido consiste en la estimación jurídica de los supuestos fácticos.

Terminamos este epígrafe destacando el significado que tiene el lenguaje en la interpretación del modelo jurídico tal como lo hace Pattaro (5). Dice Pattaro que la interpretación de las prescripciones jurídicas (que son *exposiciones lingüísticas*) se dirige a depurar o *comprender* su significado y por ello, cuando el jurista realiza la función semiótico-representativa debería realizar, consecuentemente, un análisis sociológico o psicológico -nosotros nos permitiríamos añadir "*o técnico*"- a fin de determinar cuál es la *reacción* provocada por las prescripciones en sus destinatarios (receptores) (6).

Pattaro critica, seguidamente, la metodología de Ross (7), en cuanto ésta ha omitido una consideración a la relación de intercomunicación entre ciencia jurídica y realidad social. Ese vehículo de comunicación, nos dice Pattaro, es, precisamente, el lenguaje.

La construcción del lenguaje jurídico adaptado a la realidad social, enmarcada por el Derecho, viene, por lo tanto, a completar la elaboración del modelo integrándose en el mismo.

(5) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 349

(6) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 349

(7) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 350

Estos antecedentes -consideración crítica de Pattaro a la metodología de Alf Ross- nos sirven de apoyo y justificación en nuestra tesis para identificar el lenguaje de un modelo lógico-jurídico, apoyado en la realidad, con el -conjunto de variables integradas en un modelo lógico-matemático (8).

Muchas leyes o normas, además de las contables, -contienen reglas, expresiones o cláusulas que deben de ser interpretadas, es decir, valoradas y ésto se consigue mediante la consecución de un lenguaje idóneo . Tal sucede, por --ejemplo, con el concepto de "*bien*", "*alquiler*", "*precio*", -- "*pertenencia*", etc. que, aunque sugieren ciertamente ideas, -éstas pueden no pertenecer al acervo jurídico, lo que plan--teará siempre problemas de interpretación (9), que se obvia--rán con la consagración de un lenguaje específico, tarea és--ta que, más a posteriori, suele llenar la denominada jurisprudencia valorativa, que no hace sino *valorar*, como en un modelo lógico matemático, el alcance de aquellas expresiones susceptibles de recibir distintas acepciones, es decir, realiza una la--bor de atribución de valores a las variables.

(8) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 349.

(9) Pattaro. Ob. Cit. Pág. 362.

CAPITULO XV

EPISTEMOLOGIA DEL DERECHO CONTABLE

EPISTEMOLOGIA DEL DERECHO CONTABLE

Nacimiento del Derecho Contable.

Sin intentar hacer una afirmación absoluta sino con todo el carácter de provisionalidad y cautelar que entraña la formación de una Tesis, intentaremos dar en este capítulo, una noción acerca del contenido del Derecho Contable como disciplina jurídica unificada y unificadora, con perfiles propios que le dan carácter autónomo respecto de otras.

Creemos que estamos en posesión de material suficiente, que hemos expuesto en páginas anteriores, para abordar el tema central de nuestra tesis.

La aparición del Derecho Contable responde a una necesidad o exigencia social en un determinado momento de la historia en que el *hecho contable* -que constituye el soporte material o supuesto fáctico del Derecho Contable- adquiere un significado social y, consecuentemente, una importancia y generalización que no tuvo en etapas históricas anteriores.

La aparición de una rama específica en el tronco común del Derecho para ordenar jurídicamente una realidad social que, por sus características, se somete con facilidad a su encuadre en el sistema jurídico vigente hasta ese momento, no -

es un acontecimiento nuevo en la Historia del Derecho.

Al contrario, la complejidad del mundo social en el que se aplica el Derecho, exige, precisamente, la diferenciación histórica de las normas jurídicas, cumpliéndose con ello, en la terminología de Levi-Strauss, el principio de la *distinción de la diferencia* en el ámbito jurídico, destacando un *componente discreto* en el acontecer continuo de la vida. Dicha patentización de la *distinción de la diferencia* que fija el *componente discreto*, en nuestro caso diferenciando en el sistema jurídico una parte del mismo que cobra autonomía y -- con ello significado propio, constituidas por un conjunto de normas elaboradas sobre nociones contables, alumbrando, por consiguiente, una disciplina jurídica que adquiere novedad, en razón, precisamente, de su específica metodología y diferenciación de otras disciplinas de las que hasta dicho momento, no se había separado ostensiblemente.

El nacimiento de una nueva rama del Derecho --y un paradigma en la concepción de Kuhn--, ha de suponer una ruptura epistemológica en el proceso evolutivo de la consideración jurídica de la realidad social. El nuevo paradigma, como corresponde, se apoya en paradigmas anteriores pero se constituye -- en sistema que, como tal, entraña una dinámica evolutiva propia. Inicialmente, pues, el Derecho Contable puede quedar constituido por una simple recopilación de normas --ya vigentes-- de contenido contable, pero a partir de su alumbramiento gozará de una fuerza creadora y de un desarrollo propio.

Análogamente ha sucedido, a lo largo de la Historia del Derecho, con otras ramas nacidas del tronco común como el

Derecho Mercantil que, incluso, disfrutó durante mucho tiempo de jurisdicción especializada, constituida por los llamados - Tribunales Consulares. También ha ocurrido así con el Derecho del Trabajo y con el Derecho Administrativo.

El nacimiento del Derecho Administrativo puede servirnos de importante referencia histórica, en relación con el Derecho Contable. El Derecho Administrativo, como rama jurídica autónoma y especializada, fué el resultado, en el orden jurídico, de la ruptura social que marcó la Revolución Francesa con el "ancien regime", porque el Derecho Administrativo nace como garantía de los administrados frente al poder del Estado buscando el equilibrio entre los intereses generales o de la colectividad, representados por el Estado, y los intereses -- del ciudadano considerado individualmente, es decir, evitando los abusos del Derecho Romano pero al mismo tiempo, reconociendo la esfera de actuación individual y no social del hombre.- Hoy explicaríamos el nacimiento del Derecho Administrativo, en la terminología de Kuhnt, como el resultado de la producción de un acontecimiento de relevante importancia en la realidad, que se proyectaría en el ámbito paradigmático de la ciencia - jurídica como *realización científica notable* (1).

Algo análogo ha sucedido con el Derecho Contable -- aunque en este campo la transición haya sido menos traumática que la generada por la Revolución Francesa, si bien en los últimos tiempos, con el desarrollo de la tecnología y las comu-

(1) Kuhnt. Ob. Cit.

nicaciones que permiten una operatividad económico-mercantil a grandes distancias y en tiempos reales mínimos, también podemos afirmar el origen del Derecho Contable como realización científico-notable, apoyada en el acontecimiento de relevante importancia que supone la evolución tan rápida habida en la tecnología, en la economía y en la contabilidad, en la -- época en que nos ha correspondido vivir.

Completa el pensamiento expuesto lo que a este respecto decíamos en nuestro discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras:

"Cuando la complejidad de la economía y la solidaridad de intereses entre los agentes sociales que convergen en una determinada actuación económica o la mutua dependencia de intereses entre el sector público y el sector privado en las actuales concepciones del Estado moderno hacen que el hecho contable se revele como una de las partes del entorno social que merecen atención especializada por parte del Derecho, se produce el alumbramiento de una nueva disciplina jurídica; el Derecho Contable. Pero la plena consistencia de la nueva disciplina jurídica no se obtiene -- por una simple reagrupación de normas que ya figuraban como tales en otros cuerpos legales, sino que necesita de la ruptura epistemológica que exige de una figura determinada que no coincide necesariamente -- con su identidad histórica literal. Esta ruptura epistemológica conduce a una nueva formulación, la figura determinada constituida como un todo real unificado internamente por su propia problemática y dotado de una vis atractiva capaz de hacer converger hacia el nuevo cuerpo, todas las manifestaciones identificables en su esencia con lo que constituye el núcleo de su identidad. Solo bajo este doble sistema de condiciones, ruptura del anterior contexto y unidad -- de problemática interna con proyección eficaz externa podemos hablar de una nueva rama del Derecho. Pero para que se produzca este nacimiento no basta la sim

ple evolución de los acontecimientos, es necesario además todo un esfuerzo intelectual y al propio tiempo, la creación de medios de actuación eficaces para realizar el que podemos llamar nuevo Derecho. La ruptura epistemológica ha de producirse no sólo en el concepto, sino que ha de trascender también al método de aplicación que en Derecho es tanto como decir, a la jurisdicción.

El Derecho Contable como estructura.

El Derecho Contable, como hemos visto en páginas anteriores, ha de suponer una estructura sincrónica, es decir, con relaciones de simultaneidad con otras manifestaciones del Derecho con raíces en el tronco jurídico común o diacrónico.

En la consideración estructuralista del Derecho Contable se posterga, ciertamente, la primacia de la historia imperante durante largo tiempo (2), en aras a un servicio más efectivo a la sociedad. Pero, sin embargo, no se olvida su conexión diacrónica al igual que cualquiera otra manifestación jurídico-positiva integrada en el ordenamiento (3).

(2) A. Hernández Gil. METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO. Pág. 275.

(3) El diacronismo del Derecho -siguiendo la terminología de Saussure- puede encontrar su origen, tanto en el *Derecho Natural* (distintas escuelas jusnaturalistas) como en la *realidad social* (véase Elías Díaz: SOCIOLOGIA Y DERECHO. Pág. 37 y también Pattaro -ob. cit. pág. 18- en su cita a Vanni) así como en la *conciencia social* del "deber ser", cuyos antecedentes pueden encontrarse en el propio Derecho Romano, fundamentalmente en la doctrina de los pandectistas alemanes o, incluso, en la *moral*, concebida como valor absoluto. Sin embargo, para nosotros, esta cuestión carece de interés por no hallarse directamente relacionada con nuestro tema. El Derecho Contable es eminentemente un Derecho positivo justificado en las exigencias sociales de nuestro tiempo y en la importancia que el *hecho contable* presenta. No nos afectan, pues, los remotos orígenes del eje diacrónico jurídico.

El Derecho Contable constituye un "descubrimiento".

A la vista de lo expuesto anteriormente, cabe que - nos formulemos la pregunta de si el Derecho Contable es realmente una creación, respondiendo naturalmente a las exigencias sociales de nuestro tiempo -en el sentido de invención- o, simplemente, es un alumbramiento -en sentido literal- de *poner luz* sobre algo ya existente que por lo tanto no se inventa, - sino que se descubre.

Nuestra respuesta es que el Derecho Contable no constituye un invento ni una creación, sino un simple alumbramiento porque las normas que lo integran se encuentran ya dispersas en el propio ordenamiento jurídico y necesitan, precisamente, de una estructuración, es decir, de una ordenación conformante de una estructura. Es muy expresivo a este respecto, el pensamiento de Hernández Gil, que puede servirnos de apoyo en cuanto afirmamos en este capítulo, cuando nos dice (4):

"El estructuralismo responde a una actitud de aceptación y descubrimiento antes que a la de transforma--

(4) A. Hernández Gil. METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO. Pág. 273.

ción por obra de la mente humana. No ocupa el primer plano la mentalidad del observador, sino la mentalidad reflejada en lo observado. La búsqueda de la estructura no es una tarea de creación e invención, sino de penetración analítica que deviene descubrimiento; pero lo descubierto preexiste. Todo es triba en hallar la clave de la identificación.

El continente y el contenido del Derecho Contable.

El continente del Derecho Contable lo constituye el sistema jurídico que actúa como un macrocosmos, cuyos distintos componentes o microcosmos en él integrados, serían subsistemas jurídicos. Ahora bien, ¿cual es el contenido específico del Derecho Contable que le diferencia de otras manifestaciones específicas del Derecho constituyen otros tantos subsistemas jurídicos?.

Esta es, evidentemente, la gran cuestión que nos venimos planteando y sobre la que hemos dado dos sucesivas aproximaciones, cuya concepción unitaria abordamos seguidamente.

Habíamos señalado, en primer lugar, como contenido propio del Derecho Contable, la asunción jurídica de los *principios generalmente aceptados* que vienen a configurarse a modo de presupuesto fáctico o sociológico del Derecho. Después, hemos apuntado como otro de los contenidos del Derecho Contable, la elaboración de los llamados *modelos jurídico-contables*. Además, hemos subrayado la importancia que el método tiene en el doble proceso de creación, por un lado, y de aplicación -- por otro, del Derecho Contable y por eso hemos centrado nuestra atención en el estructuralismo jurídico y en la posibili-

dad de aplicación de la teoría de sistemas, en nuestro intento. Hernández Gil destaca en su obra "Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica", el carácter metodológico que el estructuralismo tiene en la investigación científica (5). El mismo profesor nos afirma en su obra "Metodología de la Ciencia del Derecho" (6), que el estructuralismo, en cuanto método, establece los siguientes criterios o escalas: *partes o términos, todo y relación*, añadiéndonos que:

*"Los términos no cuentan por sí, su individualidad es in
diferente. Lo que importa son las relaciones y las posi-
ciones el matiz carac-
terizador radica en la anteposición del todo que se rea-
liza en cada uno de los elementos, los cuales sólo tie-
nen sentido en función del todo
El estructuralismo representa el prototipo del pensa- -
miento eminentemente formalizado y codificado".*

El pensamiento que refleja la cita mencionada, juntamente con el que se deduce de la lectura del mismo autor en sus "Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica" (7), cuando nos habla del *"definitivo abandono del razonamiento exclusivamente lógico o paralógico y la introducción en el conocimiento del Derecho de los criterios sociológicos y valorativos"*, nos señala el camino a seguir en el proceso de elaboración del Derecho Contable, por las siguientes razones, fácilmente deducibles de la consideración de las normas ya vigentes en dicha materia:

(5) Hernández Gil. Ob. Cit. Pág. 147.

(6) Hernández Gil. Ob. Cit. Pág. 276.

(7) Hernández Gil. Ob. Cit. Págs. 142 y 143.

Primera: En el Derecho Contable las individualidades son irrelevantes. Es el todo lo que le da carácter unitario. Hemos propuesto como representación gráfica del *hecho contable* un poliedro con multitud de caras que serían otras tantas manifestaciones del mismo. En este sentido, los distintos principios contables, encontrarían su razón integradora en el logro de la llamada "imagen fiel" buscada por el *hecho contable* y que, sin duda alguna, ha de constituir una de las preocupaciones básicas en la regulación del Derecho Contable, como conformador de la realidad representada por el *hecho contable*.

Segunda: La idea anterior se completa con otra; la de que el Derecho Contable se estructura con un lenguaje eminentemente convencional, ésto es, el Derecho Contable responde al prototipo de lenguaje "*eminentemente formalizado y codificado*" (la palabra "código" la tomamos más en el sentido que tiene en la teoría de las comunicaciones, que en un sentido estrictamente jurídico de recopilación).

Tercera: La estructura jurídico-contable en funcionamiento constituye los modelos contables con sus variables y parámetros, por analogía con la teoría de los modelos lógico-matemáticos en los que los parámetros conforman las líneas maestras del modelo (el auténtico entramado o estructura) y - las variables, las magnitudes cambiantes en cada caso (8).

(8) Cowles Commision. Referencia ya citada. Págs. 343, 344 y 368.

La Ley resuelve el problema de fijar los parámetros para cada situación social dada y la jurisprudencia (jurisprudencia valorativa) realizaría el proceso axiológico o de atribución de valores a las variables.

Pero intentemos pasar de los planteamientos que pueden ser calificados de abstractos, a la realidad concreta. Hernández Gil denuncia en su "Metodología de la Ciencia del Derecho" (Pág. 359), que algo se ha intentado hacer en materia de estructuralismo jurídico, en teoría (incluso en "*meta-teoría*") pero nos añade, que de aplicaciones o realizaciones no cabe propiamente hablar. Dentro de la mayor modestia, nosotros sí creemos en la posibilidad de una proyección práctica de la -- teoría en materia de Derecho Contable y vamos a citar como referencia, precisamente, de modelo contable, el Plan Contable ya ordenado jurídicamente.

En efecto, el Plan Contable constituye un modelo en el que, aplicándose los principios generalmente aceptados, se busca una representación de la "*imagen fiel*" de la empresa por medio de una captación analítica de la realidad. El Plan Contable no representa una abstracción y su regulación jurídica, tanto en la aplicación como en una posterior verificación, pretende ofrecer a la sociedad una visión auténtica de la realidad de tal modo que la estructura, sistema y método que el -- Plan Contable encarna, en su visión jurídica, sea útil para regular las relaciones o conductas que se han de apoyar en el *hecho contable*.

Los modelos contables son muy diferentes según la -

realidad que contemplen o traten de captar. Podemos hablar de los modelos contables encaminados a la presentación de la concentración de empresas a través del proceso de consolidación de documentos financieros; los modelos contables aplicables - en períodos de inestabilidad monetaria, etc. etc.

La gran preocupación de los técnicos será la de encontrar el modelo más idóneo para representar cada realidad y en todo caso la Ley, desde su elevada posición y la jurisprudencia, desde la suya, dirán del acierto o desacierto en la -- aplicación del modelo.

El estructuralismo metódico.

En páginas anteriores nos hemos ocupado ya de la distinción que hace Piaget entre estructuralismo global o genético y estructuralismo analítico o auténtico.

El estructuralismo auténtico es, fundamentalmente, - metódico (9) y mientras el estructuralismo global "*se atiene al sistema de relaciones e interacciones observables*", el estructuralismo metódico "*consiste en buscar la explicación de ese sistema en una estructura subyacente que permite su interpretación en cierto modo deductiva y que se trata de construir mediante modelos lógico-matemáticos*" (10), nosotros diríamos "ló

(9) Hernández Gil. METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO. Pág. 297.

(10) Piaget, citado por Hernández Gil. METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO. Pág. 298.

gico-jurídicos" o, simplemente, *"modelos jurídico-contables"*. El estructuralismo metódico o analítico, también denominado -profundo-, se especifica sobre el estructuralismo global o genérico. Este estructuralismo metodológico que parte de la consideración de la estructura subyacente -en nuestro caso el hecho contable, elaborado por la técnica contable de acuerdo con principios científicos e incardinado en la sociedad actual con las atribuciones que ello comporta- es el que nos sirve en la construcción del Derecho Contable y, sobre todo, en su aplicación.

La aplicación del Derecho Contable que corresponde a la jurisprudencia valorativa y se hace en función de unos -modelos jurídico-contables previamente adverados -como antes hemos visto en el caso de la llamada "planificación de cuentas"-, pertenece al tipo de estructuralismo analítico que presupone la estructura social subyacente que *"permite su interpretación, en cierto modo deductiva"*, como textualmente dice Piaget, citado por Hernández Gil (Pág. 298, ya referida). Por éso el estructuralismo metódico nos sirve en su doble vertiente de alumbramiento y aplicación del Derecho Contable (11).

(11) La estructura jurídica que representa el Derecho Contable -lo hemos repetido en varios lugares de este trabajo- pertenece a la categoría de las estructuras intelectivas, construídas sobre el soporte de una estructura social, al igual que el lenguaje constituye una estructura intelectual por lo que tiene de creación y convención para asumir una comunicación infraestructural con estructura propia.

CAPITULO XVI

EL CONTENIDO MATERIAL DEL
DERECHO CONTABLE

EL CONTENIDO MATERIAL DEL DERECHO CONTABLE

Objeto de este capítulo.

En este capítulo cumplimos con uno de los objetivos que nos hemos propuesto en el capítulo VIII, al apuntar hacia una metodología específica para alumbrar el Derecho Contable, a saber, la etapa de *verificación y contrastación* del método propuesto como prueba afirmativa, frente a la *falsación* de otras metodologías jurídicas posibles.

Si conseguimos hacer dicha verificación -que es lo que se pretende en este capítulo- podremos iniciar, en una ulterior etapa -esencializado, conformado y estructurado el sistema jurídico-contable- el proceso integrador en el mismo de las dispersas normas de contenido material contable, de modo que, cumpliéndose los postulados de *compatibilidad y coherencia* pueda alcanzarse un esquema de conocimiento jurídico-contable con el representado gráficamente en la página 136.

Entendemos, pues, que presentando una realización del Derecho Contable, tal como lo hemos concebido y propuesto, es decir, como consecución de una metodología *sistémico-estructuralista*, habremos cumplido con la exigencia del principio de la falsación de Popper, en cuanto que presentamos

una evidencia en el campo de la praxis, después de haber falsado las concepciones historicista , realista y demás que analizamos en capítulos anteriores.

El principio de la verificación de Popper como antitético del de falsación (1), se apoya en la contrastación empírica. La falsación sirve entonces como criterio de demarcación (2) siempre que, simultáneamente, pueda presentarse una teoría de contraste. Si la contrastación verificada hace posible la refutación (3) de ciertas normas que no pertenecen al sistema investigado, sino a otros, podremos señalar la frontera o línea de demarcación de la nueva concepción.

Mutatis mutandis es lo que pretendemos precisamente en este ensayo, demostrar que ya, en la praxis jurídico-contable, existen normas sistemáticas que tienen, además, - carácter signifiante, es decir, que se configuran como ma-

(1) Karl R. Popper. Ob. cit. Pág. 397.

(2) Karl R. Popper. Ob. cit. Pág. 39.

(3) Karl R. Popper. Ob. cit. Pág. 397.

triz de otras normas y que en sí mismas pueden constituir modelos de funcionamiento, éstos es, auténticos sistemas que sirven como tales a un fin social y que influyen y son influidos por su entorno.

Las Directrices IV, VII y VIII de la Comunidad Económica Europea son, precisamente, los ejemplos modélicos que señalamos, en cuyo significado, desarrollo y proyección, entramos seguidamente.

Las Directrices contables de la Comunidad Económica Europea.

La IV Directriz de la Comunidad Económica Europea se formula en cumplimiento y para realización del mandato 92, 54-2-G, del Tratado de Roma.

El Tratado de Roma que crea la Comunidad Económica Europea, establece en el mencionado Art. 54:

"Art. 54. 1.- Antes de finalizar la primera etapa, el Consejo decidirá, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y después de consultado el Comité Económico y Social de la Asamblea, - un programa general para la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento que existan en el interior de la Comunidad. La Comisión someterá esta propuesta al Consejo en el curso de los primeros años de la primera etapa, así como el programa señalado para cada categoría de actividades, las condiciones generales de la aplicación de la libertad de establecimiento y especialmente las etapas de la misma.

2.- Para poner en práctica el programa general, o, en ausencia de este programa, para realizar una etapa en el campo de la libertad de establecimiento en una actividad determinada, el Consejo, a propuesta de la Comisión y después de consultado el Comité Económico y social, así como la Asamblea, decidirá, mediante instrucciones y por unanimidad, hasta finalizar la primera etapa, y por mayoría relativa después.

3.- El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que les sean atribuidas por las disposiciones anteriores, y especialmente:

a) Ocupándose, en general y con carácter preferente de las actividades en las cuales la libertad de establecimiento constituya una contribución particularmente útil al desarrollo de la producción y de los intercambios.

b) Asegurando una estrecha colaboración entre las administraciones nacionales competentes, con el fin de conocer las situaciones particulares en el seno de la Comunidad de las diversas actividades interesadas.

c) Eliminando aquellos procedimientos y prácticas administrativas derivados, bien de la legislación interna como de tratados anteriormente firmados entre los Estados miembros, y cuya vigencia obstaculice la libertad de establecimiento.

d) Vigilando que los trabajadores asalariados de uno de los Estados miembros, empleados en el territorio de otro Estado de la Comunidad, puedan permanecer en el mismo para emprender una actividad no remunerada, cuando reúnan las condiciones que deberían cumplir si llegasen al citado Estado en el momento de iniciar el desempeño de dicha actividad.

e) Haciendo posible la adquisición y explotación de propiedades inmuebles situadas en el territorio de un Estado miembro por un súbdito de otro Estado asociado, siempre que no ocasione perjuicios a los principios estable

cidos en el artículo 39, párrafo 2.

f) Aplicando la supresión progresiva de las restricciones a la libertad de establecimientos en cada rama de actividad considerada, teniendo en cuenta, de una parte, las condiciones de creación, en el territorio de un Estado miembro, de agencias, sucursales o filiales, y de otra parte, las condiciones de ingreso del personal del establecimiento principal en los órganos directivos o de vigilancia de los mismos.

g) Coordinando en la medida necesaria y con el fin de hacerlos equivalentes las garantías que se exigen en los Estados miembros de las sociedades, de acuerdo con el artículo 58, epígrafe 2, para proteger los intereses, tanto de los asociados como de terceros.

h) Asegurándose de que las condiciones de establecimiento no son falseadas mediante ayudas concedidas por los Estados miembros."

En el apartado antes citado se hace mención al artículo 58 del mismo Tratado que, para más comodidad del lector, insertamos a continuación:

"Art. 58. Las sociedades que se constituyan en conformidad con la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio social, administración central o su establecimiento principal dentro de la Comunidad, quedarán asimiladas, mediante la aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas súbditas de los Estados miembros.

Por sociedades se entenderá las sociedades de derecho civil o comercial, incluidas las cooperativas y las demás personas jurídicas de derecho público o privado, a excepción de las sociedades que no persiguen fines lucrativos."

Amparándose en el apartado g) del nº 2 del artículo 54, y en orden a establecer las coordinaciones en materia de garantías e información que den la seguridad y transparencia condicionantes de la *libertad de establecimiento* dentro de los territorios de la Comunidad, se han formulado, hasta el presente, tres Directrices generales; a saber:

- La IV, que hace referencia a la formación uniforme de la documentación contable, así como los principios y criterios con arreglo a los cuales se ha de elaborar dicha información.

- La VII, referida, también bajo la preocupación de armonizar la documentación contable, a las cuentas consolidadas expresivas de la situación de los grupos de empresa.

- La VIII, que hace referencia al control de los documentos contables.

En la búsqueda de la información veraz y del control eficaz como garantía para el cumplimiento de una de las libertades básicas postuladas en el Tratado de Roma, la libertad de establecimiento, estas tres Directrices, responden al esquema de *sistema* expuesto en la página 136, ya que nos presentan *modelos* no sólo de elaboración jurídico-contable, sino de verificación o control.

Las directrices de la Comunidad Económica Europea, punto de partida de los sistemas nacionales de Derecho Contable.

Carlos Cubillo, Presidente del Consejo Superior de Contabilidad y principal motor de la aplicación de la planificación contable en España, a través del Instituto de Planificación Contable, declara en la revista *ACTUALIDAD ECONOMICA* - de 18 de octubre de 1.984 que:

"la adhesión a la CEE contiene algo más que vino y aceite. Contiene, por ejemplo, un Derecho de Sociedades muy elaborado a través de diversas directrices, tres de las cuales acuñan el Derecho Contable: La 4ª, de armonización de las cuentas anuales de las sociedades; la 7ª, de armonización de las de los grupos, y la 7ª, de este -- año, donde se especifican -desde lo técnico hasta lo ético- las condiciones que debe reunir el auditor europeo. "El objetivo final de la nueva normativa contable, es la acomodación a la 4ª directriz comunitaria".

Para una voz tan autorizada en la materia, queda claro que se inicia la etapa de formación del Derecho Contable - en los distintos países miembros de la CEE y que la incorporación de España comportará, también el nacimiento, en nuestro ordenamiento, con características propias, del Derecho Contable, camino éste que ya se ha iniciado con la publicación del Plan General de Contabilidad y sus distintas aplicaciones.

A este respecto conviene profundizar en el significado que tienen las directrices emanadas del Consejo de la CEE. Tales directrices constituyen un mandato de la Comunidad a sus Estados miembros que obliga a éstos a adecuar sus legislaciones nacionales y darlas un sentido uniforme, de acuerdo con las respectivas directrices.

Los destinatarios de las directrices son, como hemos dicho, los países miembros, pero concretamente y en relación con la 4ª directriz, se especifica el alcance en la aplicación de esta directriz a determinadas disposiciones legislativas, que son las siguientes:

- Para la República Federal de Alemania:

die Aktiengesellschaft, die Kommandirgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

- para Bélgica:

La société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personenvenootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- para Dinamarca:

aktieselskaber, Kommanditaktieselskaber, ampartsselskaber;

- para Francia:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- para Irlanda:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;

- para Italia:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;

- para Luxemburgo:

la société anonyme en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- para los Países Bajos:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- para el Reino Unido:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

Análisis de las directrices de la CEE.

4ª directriz:

En la 4ª directriz de la CEE se pretende orientar la contabilidad en el orden de la consecución de la llamada "*imagen fiel*". La contabilidad debe ser *imagen fiel* de la realidad económica de la empresa. Es por esta razón por la que el contenido de la 4ª directriz se orienta a la presentación de balances, tanto en su forma como en su estructura; a las valoraciones de los distintos elementos patrimoniales, cuya representatividad corresponde a los estados financieros de la empresa y, por último, a la aplicación de los principios de especialización de ejercicio, prudencia valorativa, previsiones y demás circunstancias que condicionan la veracidad del balance y los demás estados financieros.

La documentación contable se completa con el llamado "*informe de gestión*"; con el anexo explicativo de los criterios de valoración aplicados y de otras circunstancias que han intervenido en la formación de los documentos financieros de la empresa; con las referencias a la necesaria publicidad de las cuentas y demás estados financieros y, por último, con la postulación de la *auditoría*.

7ª directriz:

La 7ª directriz de la CEE se refiere a las llamadas "*cuentas consolidadas*". En busca de la *imagen fiel* se plantea el problema de la concentración económica, típica del estado actual del desarrollo de la economía, en la que se hacen compatibles la acumulación de capital instrumental, con la dispersión de la titularidad o *propiedad financiera*.

Dice Sixto Alvarez Melcón (4) que:

"los Grupos de Empresas son hoy, el equivalente económico a lo que fueron las Sociedades Anónimas en los albores del capitalismo moderno.

Tales Sociedades Anónimas contempladas aisladamente, como fuente de información económica empresarial a terceros está perdiendo significación por razones evidentes: hoy en el mundo occidental las unidades económicas que controlan la industria, el sector financiero, la nueva tecnología, etc., son a nivel nacional

(4) Sixto Alvarez Melcón. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable: Introducción al trabajo "COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, 7ª Directriz".

y transaccional los Grupos de Empresas, de ahí la preocupación social por la información contable y financiera de estas unidades económicas".

La 7ª directriz persigue la armonización de toda la información contable cuando ésta se refiere a *Grupos de Empresas* y por eso, su contenido material, versa sobre la problemática de la consolidación de balances y demás estados financieros.

Quizá, a propósito de esta directriz, es como mejor verificamos el criterio de *falsación* de Popper y el significado estructural que presenta el Derecho Contable. Veámoslo: El Art. 4º de la 7ª directriz señala, como punto de partida, los entes empresariales que son *consolidables* y añade la forma que han de adoptar las consolidaciones *matriz-filiales*, en la legislación de cada uno de los países. Aquí tenemos, pues, una formulación clara de los elementos que han de ser estructurados.

La forma en que tiene lugar el proceso de estructuración nos la ofrece el Art. 7º, que da los criterios con arreglo a los cuales se ha de realizar dicho proceso.

El paso de la estructura al sistema que integra los fines y la *interacción* con los sistemas colindantes, lo deducimos de distintos artículos: En el Art. 34 se hace referencia a las relaciones entre el Derecho Contable y el Derecho Mercantil o Civil que regula el estatus y domiciliación de los entes con-

solidables. Los artículos 36, 37 y 38 coordinan el objetivo perseguido en el proceso de estructuración de los balances consolidados, con el general que incumbe a la contabilidad, considerado jurídicamente de la *imagen fiel*, en cuanto que establecen respectivamente la naturaleza del informe de gestión consolidado; la censura de las cuentas consolidadas y la publicidad de las cuentas consolidadas.

La 7ª directriz de la CEE representa, por tanto, todo un esquema sistemático que pretende representar una estructura en funcionamiento referida a los *modelos de los Grupos de Empresas*, que tanta importancia tienen en la CEE en virtud del principio de libertad en la circulación de capitales, bienes, servicios y, muy concretamente, en la de *establecimiento*.

8ª directriz:

La 8ª directriz de la CEE tiene por objeto la actividad de control legal de los documentos contables. Su contenido y campo de aplicación lo ofrece el Art. 1º que dice:

"1. Las medidas de coordinación prescritas por la presente directriz se han de aplicar a las disposiciones legislativas reglamentarias y administrativas de los estados miembros referentes a las personas encargadas de efectuar:

- A) *El control legal de las cuentas anuales de las sociedades, así como la verificación del acuerdo del vendimiento de gestión de las cuentas anuales en la medida en que este control y esta verificación sean impuestas por el derecho comunitario.*

B) *El control legal de las cuentas consolidadas en el conjunto de las empresas, así como la verificación del acuerdo sobre rendimiento de gestión consolidada con las cuentas consolidadas, en la medida que este control y esta verificación son impuestas por el derecho comunitario.*

2. Las personas incluidas en el párrafo 1 pueden ser, según la legislación de cada Estado miembro, personas físicas, morales u otro tipo de sociedades o asociaciones (sociedades de control en el sentido de la presente directriz)".

El detalle de la 8ª directriz hace referencia al ejercicio profesional de la auditoría, con el estudio del alcance que los procesos de control tienen.

Puede que sea esta la directriz que da más libertad a los países miembros, quizá por pretender una regulación excesivamente novedosa de una actividad profesional todavía muy heterogéneamente concretada en los diferentes países. Frente al rigor de la 4ª directriz, que elabora jurídicamente principios consagrados hace ya muchos años por la técnica contable, la 8ª directriz, no cuenta con una experiencia profesional -- uniforme en cuanto se refiere a procedimientos, acotación y valoración de los resultados del proceso de auditoría. Es por ello por lo que la regulación de la 8ª directriz se formula en términos muy generales y bajo la preocupación de que la actividad auditora sea realizada sólomente por profesionales, -- personas naturales o sociedades, con un elevado grado de competencia, solvencia e independencia.

Ello explica la llamada que en la sección 3ª se hace a la ética, cuando en el Art. 23 se dice:

"Los Estados miembros prescriben que las personas admitidas por el control legal de los documentos contemplados en el artículo primero párrafo 1 ejecuten este control con conciencia profesional".

y a la independencia, cuando en el Art. 24 se dice:

"Los Estados miembros prescriben que estas personas no pueden efectuar un control legal -- mientras no sean independientes según el derecho del Estado miembro que lo impone".

y a la competencia profesional, en el Art. 4º , en el que se exige:

"Una persona física no puede ser admitida en el ejercicio del control legal de los documentos contemplados en el artículo primero párrafo 1, más que después de haber superado el nivel de entrada en la universidad y seguir un programa de enseñanza teórica y haber efectuado una formación práctica, después, deberá haber superado con éxito un examen de aptitud profesional a nivel de fin de estudios universitarios, organizado o reconocido por el Estado".

Dado que en España está próxima la publicación de una Ley general de auditorías, preferimos no penetrar con más detalle en el análisis de la 8ª directriz de la CEE y referirnos, en cambio, al proyecto de Ley español.

Las auditorías como objeto material del Derecho Contable.

En el esquema de la página 136 figura como uno de los objetivos del propio sistema, la verificación de su adecuado funcionamiento. Esta verificación en el orden contable y, consiguientemente, en el *jurídico-contable* corresponde al, hoy denominado, campo de la *auditoría*.

Las auditorías responden a una exigencia social - actual, la de tener constancia de que la Contabilidad es un reflejo fiel de la realidad económica y que, además, el *hecho contable*, como expresión de dicha realidad, se ajuste a las prescripciones establecidas por la ley.

El denominado *proceso auditor* persigue una eficacia social y, por lo tanto, interesa al Derecho, en sí mismo, en sus procedimientos y en el alcance de sus actuaciones.

Hasta el presente, la función auditora penetraba en el mundo del Derecho por la puerta de los dictámenes técnicos o peritaciones; hoy, sin embargo, parece aconsejable que las auditorías tengan una mayor consistencia jurídica, - que redundará en beneficio de su eficacia, pero que exigirá de una minuciosa regulación de los procesos auditores y de la responsabilidad exigible a quienes las realicen.

En este sentido, pues, podemos decir que la Auditoría, considerada desde el punto de vista del Derecho, con figura un modelo jurídico-contable, el de la verificación,-

inserto dentro del sistema general jurídico-contable, que - pretendemos estructurar.

La VIII Directriz de la Comunidad Económica Europea se ocupa, precisamente, de integrar, desde el punto de vista del Derecho comunitario, pero como mandato que busca su destinatario en las distintas legislaciones nacionales, - los procesos auditores o de verificación del *hecho contable* en su más amplia concepción, esto es, como *expresión interpretada* del acontecer económico y financiero.

Clases de auditorías.

Aclaremos, en primer lugar, que el término "auditoría" es la traducción de la palabra inglesa "auditing" con la que se denomina un proceso de verificación contable o de gestión y que en nuestro castellano tradicional, dicha expresión, tenía un significado muy distinto que hacía referencia a los antiguos auditores o relatores de las Audiencias.

En España se ha venido hablando de verificación -- contable, censura de cuentas o control de gestión. Sin embargo, el término "auditoría" está siendo aceptado unánimemente por los profesionales, por lo que creemos que debemos admitir su vigencia y significado conceptual y más cuando existe ya, como es sabido, un Anteproyecto de Ley sobre auditorías.

En este capítulo nos planteamos cómo la regulación del proceso de auditoría configura, en sí mismo, una impor--

tante parcela del Derecho Contable, en cuanto que se pretende sistematizar la forma de realizar el proceso, su objeto - (conclusiones), su eficacia y efectos.

El contenido de la auditoría ha variado en el tiempo. Sin intertar un estudio histórico sobre dicha evolución, sí hemos de destacar las varias etapas en que ha tenido lugar la misma.

Inicialmente, los procesos de verificación contable respondían a la preocupación de comprobar las anotaciones en los registros del comerciante, en cuanto a que las operaciones habían sido captadas sin errores ni omisiones y, en todo caso, que la contabilidad se ajustaba a las normas que regulaban la misma. La primera etapa, por consiguiente, de la historia de la auditoría, puede considerarse como de simple verificación aritmético-contable y de control de legalidad de la Contabilidad.

En una segunda etapa empieza a interesar, más aún que la verificación contable, la ortodoxa aplicación de criterios y principios económicos de los que depende la expresividad contable. La Contabilidad constituye en sí un proceso de interpretación de la realidad económica; por ello, los criterios interpretativos pasan a ocupar un lugar preferente en la atención de los auditores. Se corresponde esta etapa de la auditoría con el desarrollo de la sociedad anónima, el proceso de disociación entre propiedad y control de -

de la empresa y la dispersión de la propiedad empresarial (5), unida a la unidad de gestión de la misma, y todo ello en orden a una justificación de resultados ante juntas generales de accionistas, acreedores, autoridades fiscales e, incluso, y más adelante, de otros sectores interesados en la gestión económica de la empresa, como son los propios asalariados, - clientes, acreedores, etc., etc.

Esta manifestación de la auditoría, hoy plenamente vigente, supone, por tanto, un avance sobre el mero control contable y de legalidad, en cuanto que ya implica contrastación de la realidad respecto de su versión contable. Este tipo de auditoría se incluye dentro de lo que va a denominarse en la Ley española sobre auditorías, "*auditoría financiera*".

Una nueva etapa, que supone un importante avance - en la concepción de lo que debe ser la auditoría, se da cuando en el proceso de *verificación* se plantea la importante cuestión de revelar la eficacia y economicidad de la gestión. Se ha alcanzado así la llamada "auditoría operativa", que no sólo va a juzgar del rigor en la aplicación de criterios valorativos, sino de la propia gestión económica de la empresa, - dictaminando en qué medida se han conseguido los objetivos - propuestos y qué grado de economicidad se ha alcanzado en el empleo de los medios.

La *auditoría operativa* comporta, obviamente, un - auténtico control de gestión pero, sin embargo, no se agota

(5) La denominada, en el informe Radcliffe, "propiedad indirecta o financiera".

en ella, todavía, como vamos a ver seguidamente, las posibilidades del proceso auditor. En efecto, además de la verificación del cumplimiento de los objetivos, cabe plantearse - el acierto o desacierto en el señalamiento de dichos objetivos, naciendo con ello un nuevo ámbito de actuación para la auditoría, que ya no sólo va a velar por el cumplimiento de los principios de economicidad y eficacia en la gestión, sino que, también, ha de considerar la problemática de los fines.

Esta función del control de gestión enjuiciando - *en juicio de valor* - los propios objetivos o fines, ha de realizarse, no obstante, con un carácter eminentemente técnico, esto es, valorando alternativas y aplicando el principio de *coste de oportunidad*. El órgano de control no puede, ciertamente, condicionar la política económica de la empresa, pero si puede entrar en la valoración económica - *a posteriori* - de las decisiones políticas adoptadas, emitiendo - informe sobre las posibles alternativas de las mismas.

Evidentemente, este tipo de control de gestión no puede corresponder al auditor interno, cuyo campo de actuación se agota en un juicio acerca de la eficacia manifestada por la gestión en el cumplimiento de los objetivos, esto es, en la adecuada utilización de los medios destinados para la consecución de los fines propuestos. Es el auditor externo, fundamentalmente independiente, el que puede juzgar del acierto o desacierto de la política económica de la empresa.

Su función, que marca la cúspide del proceso de control, se ha de verificar de cara a quienes ostenten la titularidad de los medios de producción, es decir, a los -- verdaderos propietarios de la empresa, pero que no tienen -- conocimientos técnicos suficientes para enjuiciar por sí -- mismos la política de la dirección, aunque también interesa esta manifestación auditora o de control a los terceros interesados en la gestión de la empresa, como pueden ser los asalariados o, incluso, todo el entorno socio-económico sobre el que la empresa actúa, no olvidando en dicho entorno el sistema fiscal.

Todo cuanto llevamos expuesto en relación con el significado y alcance de la auditoría, en el orden económico-privado, es, *mutatis mutandis*, aplicable también al sector público. Por ello, la última manifestación del proceso auditor o de control, que hace referencia al enjuiciamiento de la política de gestión, ha de corresponder en el sector público a un órgano técnico altamente especializado e independiente en sus juicios, que ha de hallarse vinculado directamente con el órgano de máxima representación popular, las Cortes, por ejemplo, en España o la Alta Magistratura del Presidente en los EE.UU.

* * * * *

En un metodológico intento de difícil síntesis, - pero necesario, con el fin de interpretar adecuadamente la ordenación legal de las auditorías, hemos de distinguir entre aquellas auditorías que tienen carácter eminentemente formal (verificación contable y control de legalidad) de -- aquellas otras que investigan criterios, tanto de valoración, como de eficacia y economicidad y que pueden llegar a alcanzar el enjuiciamiento, *en términos de valoración económica de las opciones políticas*, de la propia política de gestión empresarial en su conjunto o, incluso, de la política en -- sentido más amplio, cuando del sector público se trata.

Clasificado de esta forma el proceso auditor, podemos señalar que el Derecho Contable, en su primera etapa, integra en su cuerpo las llamadas *auditorías financiera y operativa* pero, ésta última, no en su más amplio nivel de enjuiciamiento de la gestión de fines, sino sólo a nivel de economicidad y eficiencia en el empleo de los medios. Así - lo vamos a ver en el último epígrafe de este capítulo, que dedicamos a una somera exposición crítica del Anteproyecto de Ley española sobre auditorías.

Análisis del Anteproyecto de Ley sobre Auditorías.

Se dice en el preámbulo del Anteproyecto como exposición de motivos, que esta Ley

"Pretende regular el ejercicio de la auditoría financiera independiente en España, estableciendo su ámbito de aplicación, así como los principios generales que regulan el ejercicio de la actividad de auditoría y de la profesión de auditor."

La problemática que se plantea en este proyecto de Ley se puede centrar sobre cuatro principales órdenes de cuestiones; qué ha de entenderse por proceso auditor; cuáles y cómo son los procedimientos de auditoría que han de seguirse; el alcance que han de tener las auditorías y el cumplimiento del principio de profesionalidad que ha de presidir todo el proceso auditor.

1. El concepto de auditoría financiera lo ofrece el Art. 2, cuando dice:

"La auditoría financiera tiene por objeto la emisión de un dictámen profesional acerca de la razonabilidad con que los estados financieros reflejan cambios en la posición financiera de una entidad en el ejercicio económico examinado, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y si estos principios han sido aplicados de manera uniforme con los del ejercicio anterior."

Y se nos aclara qué se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados, que son los establecidos en la legislación mercantil y Plan General de Contabilidad (Art. 3).

2. Procedimientos de auditoría.

En esta materia y quizás porque la auditoría no ha alcanzado todavía la madurez suficiente que sirva de referencia para una uniformidad en el proceso, el Anteproyecto de Ley mantiene un criterio de libertad y reenvía el tema a las normas que reglamentariamente se establezcan por el Instituto de Auditores de España, que se creará en la Ley. Tan sólo se establecen unos mínimos en el contenido de las auditorías y que son los que se indican en el Art. 12:

"El informe que emita el auditor considerará como mínimo los siguientes aspectos:

*a) Que, salvo indicación en contrario, los esta
dos financieros de la entidad auditada:*

*- Se presenten de acuerdo con principios de con
tabilidad generalmente aceptados y que tales --
principios guarden uniformidad con los aplicados
en el ejercicio anterior.*

*- Se han preparado de acuerdo con las normas le
gales y reglamentarias que le son aplicables.*

*- Incluyen todos los desgloses y comentarios ne
cesarios para una adecuada comprensión de la in
formación financiera.*

*- Son adecuadamente representativos de la situa
ción financiera y patrimonial, de los resulta--
dos de las operaciones y de los cambios en la -
posición financiera de la entidad.*

*- Incluyen información de todos los hechos cono
cidos que pueden constituir un serio peligro pá
ra la situación financiera de la entidad y su -
continuidad como empresa en marcha.*

*b) El dictámen del auditor sobre los estados fi
ncieros en su conjunto. En el caso de que no
pueda emitirse un dictámen o el que se emita --
contenga salvedades, se expresará las razones -
que existan para ello."*

3. Alcance de las auditorías.

Como se desprende del estudio del Anteproyecto mencionado, la auditoría que se regula es la auditoría de legalidad y la llamada financiera en cuanto a la aplicación de - criterios valorativos; no se regula, ni siquiera se apunta la idea de una auditoría de gestión, es decir, de análisis de objetivos.

En cuanto al ámbito de la auditoría financiera, el Art. 5 dice:

"Se someterán a auditoría financiera anual todas aquellas entidades privadas, tengan o no forma societaria, cuya cifra total de Balance, volumen e negocio o plantilla de personal, superen los límites que reglamentariamente se establezcan."

y el 6º añade:

"Con independencia de lo dispuesto en el Art. 5, deberán someterse a auditoría financiera anual:
a) *Las sociedades cuyos títulos coticen en Bolsa o Bolsín oficiales.*
b) *Las sociedades que emitan obligaciones en -- oferta pública para la captación del ahorro.*
c) *Las sociedades cuya actividad habitual sea - la captación de fondos mediante contratos de depósito en cualquier modalidad, préstamo mercantil, cuentas en participación, o en cualquier - otro medio distinto del contrato de sociedad.*
d) *Todas las Entidades de Seguros y Capitalización.*

4. Cumplimiento del principio de profesionalidad.

El Art. 9 es expresivo de la sumisión de la función auditora a un rígido principio de profesionalidad que se for

mula en términos abstractos (buena fé, secreto profesional, lealtad y responsabilidad). Se halla presente pues, la misma preocupación que se manifiesta en la octava directriz de la C.E.E., respecto de la llamada a la conciencia profesional del auditor.

Se trata de alcanzar la profesionalidad mediante la colegiación en el Instituto de Auditores de España, entre cuyos fines figuran, el establecer y vigilar los comportamientos éticos y profesionales de sus miembros, así como sancionar las conductas que se aparten de dichas normas (Artículos 18 y 25 fundamentalmente).

* * *

No pretendemos en nuestro trabajo hacer una crítica del Anteproyecto de Ley, que ha de regular las auditorías en España, y es más, confiamos que el mismo haya de ser mejorado en su elaboración legislativa, pero sí hemos de manifestar nuestra preocupación respecto a la falta de regulación - en cuanto a los efectos jurídicos de la auditoría.

Si tal problemática no se abordara, la Ley española de auditorías no pasaría, en el orden estrictamente jurídico, de tener una muy escasa entidad de carácter adjetivo o procedimental. Quizás el objetivo apuntado de regular el alcance jurídico de las auditorías, sea una meta difícil, pero que en algún momento habrá que abordar dentro del Derecho -- Contable.

CAPITULO XVII

LA JURISDICCION CONTABLE

LA JURISDICCION CONTABLE

El Derecho Contable en su aplicación: La jurisdicción.

El *círculo vital* del Derecho se cierra con su aplicación, y la aplicación de Derecho supone una organización capaz de declarar el Derecho en cada caso y que al mismo tiempo tenga poder para hacerlo cumplir, cuando el Derecho declarado no sea acogido y acatado voluntariamente por el destinatario de la norma. Por ello hemos de afirmar que el Derecho para ser eficaz, necesita de la jurisdicción y de la organización judicial inherente a la misma.

Tan importante es la noción de jurisdicción, como último eslabón en el quehacer jurídico, que para una parte de las escuelas del Derecho -el positivismo jurídico y -también un sector importante de las llamadas doctrinas realistas- hacen consistir el mismo en un sistema de mandatos dirigido a los jueces (concepción judicial o teleológica). Evidentemente no participamos de dicha concepción, porque entendemos que el Derecho tiene mucha mayor entidad, aunque se sirva de la organización judicial para la aplicación concreta y en determinados casos de la norma, pero el Derecho

puede existir y de hecho existe, sin necesidad de "litis - pendentiae". (1)

Sin embargo, las concepciones esencialistas del Derecho, no pueden ser obstáculo para destacar la importancia que la jurisdicción tiene para completar el marco institucional jurídico, en razón, precisamente, de que el Derecho nace de la necesidad de regular determinadas conductas o usos sociales, por lo que la razón de ser y la primacía de la norma jurídica frente a la norma moral o el simple uso social, está en la necesidad del cumplimiento de aquella que ha de ser exigido coactivamente por la sociedad, por medio de sus órganos especializados, los jueces, cuando no se acate voluntariamente.

Si la jurisdicción hace posible la aplicación del Derecho a los casos concretos controvertidos, resulta evidente que, cuanto más específico sea el Derecho mayor especialización se ha de requerir de la función jurisdiccional.

Como antecedente, en páginas anteriores y siguiendo a autorizados tratadistas, hemos ya distinguido entre la

(1) La palabra jurisdicción, en su acepción etimológica, procede de los vocablos latinos *juris* y *dictio*, que significa literalmente *decir en derecho*; ahora bien, la jurisdicción técnicamente concebida en un Estado moderno, no queda limitada a simples declaraciones o manifestaciones, sino que se configura como una potestad del Estado, en cuanto que declara el Derecho aplicable a un caso controvertido y lo hace cumplir.

jurisprudencia meramente declarativa y la jurisprudencia valorativa, siendo la segunda especie la que conviene al Derecho Contable, y por ello, no puede negarse el carácter altamente especializado que ha de tener la jurisdicción que aplique este Derecho.

La necesidad de una especialización judicial para actuaciones más eficaces, se pone de manifiesto por Flores Micheo (2) cuando comenta lo que llama "*fracaso de las sentencias*", ya sea por aplicación maquinal de una norma, por extraordinaria desmesura o por suspensión e inejecución de sentencias.

Para lograr la plena eficacia de la jurisprudencia y la concordancia en la aplicación de la norma a la realidad, sobre todo en la llamada jurisprudencia valorativa, se ha de alcanzar la jurisdicción especializada. El mismo tratadista citado, nos dice en el artículo referido que "*la sentencia es una opinión (de sentire, opinar) autorizada y con potestad para imponerse a las demás opiniones*". Sin embargo, puede parecer a primera vista que la creación de jurisdicciones especializadas, por la prohibición del Art. 117 de la Constitución, es contraria a la Ley, pero a poco que ahondemos en el tema, repararemos en que se trata de una simple cuestión terminológica.

En efecto, la Constitución Española se opone a las jurisdicciones especiales, haciendo expresa declaración de la unidad jurisdiccional, pero sin embargo, de ninguno de sus

(2) R. Flores Micheo. "*LAS SENTENCIAS Y LA REALIDAD*" en la Revista LA LEY. nº 861. Madrid 1964.

artículos se puede deducir que no admita una razonable especialización en la jurisdicción. Los órdenes jurisdiccionales no son, pues, contrarios a la unidad jurisdiccional. Más bien podríamos afirmar lo contrario, que contribuyen como categorías de subsistemas -en la terminología utilizada en este -- trabajo- a dar consistencia real al sistema general jurídico.

La especialidad jurisdiccional puede ser asumida, ciertamente, por el Poder Judicial, constituyendo en tal caso, una especialización de la judicatura, como sucede en -- otros órdenes jurisdiccionales (civil, penal y contencioso - administrativo) o su ejercicio puede ser delegado en un orden especializado -como es el Tribunal de Cuentas en España- aunque coordinado con el Poder Judicial.

Esta finalidad que pretende hacer compatible la - unidad jurisdiccional con la eficacia en la aplicación del - Derecho, por medio de la especialización del órgano, cuestión que no es nueva en otros países, se logra en el Tribunal de Cuentas en España, concediendo a los Consejeros del mismo el *estatus* de los jueces (3), atribuyéndoles la facultad de dic

(3) Art. 136-3 de la Constitución: *"Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces."*

El Art. 33-1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas dice:

"Los miembros del Tribunal de Cuentas estarán sujetos a las mismas - causas de incapacidad, incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial."

El Art. 35-1 de la misma Ley dice:

"La responsabilidad civil o criminal en que puedan incurrir los miembros del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones será - exigida ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo."

tar sentencias en primera y segunda instancia, y sometiendo sus resoluciones al superior control jurisdiccional del Tribunal Supremo, mediante el recurso de casación y revisión (4).

Características de la función jurisdiccional.

Las características que a la función jurisdiccional reconocen los tratadistas unánimemente, son las siguientes:

- a) Independencia del Tribunal.
- b) Autonomía en el enjuiciamiento.
- c) Autoridad de "cosa juzgada".
- d) Enjuiciamiento.

(4) En efecto, así resulta del Art. 117 de la Constitución Española, que en su nº 5 dice:

"El principio de unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales. La Ley regulará el ejercicio de la jurisdicción militar en el ámbito estrictamente castrense y en los supuestos de estado de sitio, de acuerdo con los principios de la Constitución".

Y el Art. 49 de la L.O.T.C. del 12 de Mayo de 1982 establece:

"Las resoluciones del Tribunal de Cuentas, en los casos y en la forma que determine su Ley de Funcionamiento, - serán susceptibles del recurso de casación y revisión - ante el Tribunal Supremo".

- e) Ejecutoriedad.
- f) Unidad jurisdiccional.

Sólamente cuando se dan las seis características señaladas, podemos hablar de una jurisdicción en sentido técnico o preciso. Bastaría la falta de cualquiera de las mismas para que no pueda predicarse el carácter de jurisdiccional de una actividad, aunque la misma consista en la declaración del Derecho o, incluso, en el enjuiciamiento. Así, por ejemplo, no puede admitirse la jurisdicción económico-administrativa porque, aunque los Tribunales de tal naturaleza hacen declaraciones en Derecho que tienen carácter ejecutivo, no son, sin embargo, independientes, toda vez que los mismos están insertos en el poder ejecutivo en cuanto que constituyen órganos de Ministerio de Hacienda.

La jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

El Art. 136 de la Constitución Española, dice textualmente:

"1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de -- ellas en el exámen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y -- serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

4. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas."

Se ha discutido por los tratadistas sobre el significado que tiene la llamada "propia jurisdicción" del Tribunal de Cuentas, oscilando las posturas en torno a la misma entre los que consideran que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas tiene un carácter de pura revisión jurídico-administrativa de la contabilidad pública, hasta los que opinan que constituye auténtico orden jurisdiccional, aunque no ejercido por el poder judicial.

Pascual Sala, en su trabajo "La Jurisdicción Contable" (5), distingue un sentido amplio y otro restringido de la jurisdicción contable. En un sentido general, nos afirma que cabe entender por jurisdicción del Tribunal de Cuentas

"el conjunto de funciones que, por imperativo legal, ha de desarrollar. Es decir, como puntualiza el artículo 2º de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, tanto "la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la activi

(5) Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones. Madrid, 1984.

dad económico-financiera del sector público", como "el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos". Esta es la significación que utiliza la Ley cuando, en su artículo 1º, afirma que el Tribunal de Cuentas es único en su orden y -- que extiende "su jurisdicción" a todo el territorio nacional. Incluso de esta aceptación genérica, comprensiva también de la función fiscalizadora, cabe predicar notas que, inicialmente, sólo convienen al enjuiciamiento contable -artículo 17 de la Ley-."

En sentido restringido, el citado autor, considera al Tribunal de Cuentas como el titular de un auténtico orden jurisdiccional. Esta consideración, a nuestro juicio la ortodoxa, dimana del propio Art. 136 de la Constitución, anteriormente expuesto, y de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, sobre todo cuando en su Art. 2º nos dice que son funciones -- propias del Tribunal de Cuentas:

"La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector Público".

"El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales públicos".

Esta dualidad en la concepción de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, tiene su origen en la propia evolución histórica de esta Institución que, adaptándose a las exigencias de cada etapa histórica, pasó, de ser una Contaduría de Cuentas --en tiempos de Juan II y anteriores--, a erigirse en auténtico Tribunal, juzgador de pretensiones y -- formulador de sentencias.

El estudio de la evolución de los Tribunales de Cuentas en la Legislación comparada, alumbra con claridad la naturaleza de estas instituciones. No disponiendo de lugar -- ni siendo ésta la ocasión para tal estudio, sí merece la pena, no obstante, destacar los dos modelos diferentes que se han seguido en el orden del control externo de la actividad económico-pública: El modelo que podemos calificar de anglosajón y el modelo latino.

Mientras en el modelo latino se habla de Tribunales de Cuentas capaces de enjuiciar responsabilidades contables que asumen también funciones de fiscalización, en el modelo anglosajón --cuya representación más genuina corresponde a la *General Accounting Office* norteamericana--, el órgano de control realiza tareas eminentemente fiscalizadoras mientras que el enjuiciamiento de las irregularidades detectadas, se somete a la jurisdicción ordinaria, si entrañan responsabilidades civiles o penales, o a la consideración del Parlamento si sólo evidencian mala gestión económica o política.

Por ello, creemos que es muy ilustrativo estudiar las líneas generales de la evolución de nuestro modelo de -- Tribunal de Cuentas, tal como ha acontecido históricamente, -- estudio que realizaremos en otra ocasión y que arroja luz sobre el origen y razón de ser de la jurisdicción contable y el -- por qué la misma se halla inserta en un Tribunal especializado, que no estando integrado formalmente en el Poder Judicial forma parte, no obstante, en cuanto Tribunal, del *sistema judicial español* de acuerdo con el concepto que de sistema exponemos en este mismo trabajo y que se basa fundamentalmente en los conceptos de *estructura, fin y contexto*.

El Tribunal de Cuentas, como veremos al hacer su estudio histórico institucional, nació y se desarrolló en la esfera de acción de los Monarcas y siguió apegado a la misma como lógica consecuencia de que, sólo en relación con la gestión pública del Estado se exigían responsabilidades de naturaleza contable. Pero a partir de la publicación de la Constitución de 1978 y de la L.O.T.C., el Tribunal de Cuentas -- realiza su función judicial, en primera y segunda instancia, con jurisdicción propia en el entramado estructural de todo el *sistema judicial* por su conexión con el Tribunal Supremo, que solamente y a través del recurso de casación y revisión, puede reformar las sentencias emanadas del Tribunal de Cuentas, al igual que sucede con cualquier otro Tribunal formalmente inserto en el Poder Judicial.

La jurisdicción contable en el sector público.

Las seis características que en páginas anteriores hemos dicho que definían un auténtico órgano jurisdiccional, se dan, sin duda alguna, de acuerdo con la Constitución y sobre todo con la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en esta Institución en cuanto actúa propiamente como Tribunal, aunque la misma se limite al enjuiciamiento de las responsabilidades surgidas en el ámbito de la gestión de los caudales públicos.

En efecto, como decíamos en la conferencia que pronunciamos en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Madrid, en el homenaje al Profesor -

Berlanga (5), la independencia del Tribunal es reconocida - en el Art. 52 de la Ley Orgánica, en cuanto que establece

"El Tribunal de Cuentas ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico".

La autonomía en el enjuiciamiento se recoge en - los siguientes artículos:

"Art. 17: El Tribunal es competente para el conocimiento de las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyen elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable."

Y el Art. 18 dice:

*"Uno. La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.
Dos. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia."*

La autoridad de cosa juzgada aparece reconocida en los siguientes artículos:

*"Art. 17: Uno. La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena.
Dos. Se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario pa*

ra la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente. Tres. La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del ámbito de la jurisdicción contable."

Y el Art. 46-2 afirma

"La competencia de los órganos de la jurisdicción contable no será prorrogable y podrá ser apreciada por los mismos, incluso de oficio, - previa audiencia de las partes."

El Art. 1-2 de la referida Ley, hace la declaración solemne de que el Tribunal de Cuentas

"Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatus. Depende directamente de las Cortes Generales."

En cuanto al enjuiciamiento hemos de admitir que el Tribunal de Cuentas tiene sus procedimientos específicos para juzgar de las pretensiones que ante él se ejerciten. - Estos procedimientos pendientes de culminar en su articulación por la Ley Funcional del Tribunal, se esbozan en la Ley Orgánica, en su capítulo 3º, al que se titula "los procedimientos judiciales".

En dicho capítulo se hace referencia de los órganos del Tribunal, a la legitimación activa y pasiva en su jurisdicción y a la representación ante la misma del Estado y de los organismos autónomos, así como, en su caso, de las Comunidades Autónomas, provincias y municipios. Se completa

el contenido de los llamados "*procedimientos judiciales*" en orden de definir la especificidad de esta jurisdicción con - la referencia que en el Art. 27 se hace a la Fiscalía del - Tribunal de Cuentas como dependiente, funcionalmente, del - Fiscal General del Estado.

La *ejecutoriedad* se define, claramente, en el Art. 46-1 de la Ley Orgánica, cuando se dice:

"Los órganos del Tribunal de Cuentas que fueren competentes para conocer de un asunto lo serán también para todas sus incidencias y para ejecutar las resoluciones que dictaren".

La compatibilidad entre especialización y unidad de jurisdicción no es discutible, al amparo del Art. 117-5 de la Constitución española y así resulta claro en nuestro caso, en cuanto que el Art. 49 de la Ley Orgánica dice:

"Las resoluciones del Tribunal de Cuentas, en los casos y en la forma que determine su Ley de Funcionamiento, serán susceptibles de recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo".

La independencia del Tribunal de Cuentas es reconocida, expresamente, en el Art. 59 de la L.O.T.C. cuando - dice:

"El Tribunal de Cuentas ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico".

Sin embargo, parece desdecir dicha solemne afirmación el último párrafo del número 2 del Art. 1º de la misma Ley, cuando en el mismo se hace constar que el Tribunal de Cuentas "*depende directamente de la Cortes Generales*".

Se ha discutido sobre cómo se pueden conjugar ambas nociones de *independencia del Tribunal* y *dependencia de las Cortes*.

La respuesta a dicha cuestión es, sin embargo, a nuestro juicio relativamente sencilla. El Tribunal es independiente en la formulación de sus juicios, pero depende de las Cortes en el sentido de que el Tribunal realiza su función para informar a las mismas (su función fiscalizadora, se entiende, ya que en el desarrollo de la función de enjuiciamiento es el Tribunal Supremo el llamado a revisar, en su caso, las sentencias emanadas del Tribunal de Cuentas).

No se trata, pues, de una *dependencia orgánica* (el Tribunal de Cuentas no es un órgano de las Cortes), ni tampoco, como se ha dicho, de una *dependencia funcional* en cuanto que el Tribunal de Cuentas es independiente en su funcionamiento, tanto en virtud de lo afirmado en el Art. 5º, como en razón de su competencia para todo lo concerniente a su gobierno, a su régimen interior, al personal a su servicio (Art. 3º) y a su autonomía financiera (Art. 6º). Por ello, pensamos que la dependencia de las Cortes, a la que alude el Art. 1º en su número 2, ha de interpretarse como una dependencia teleológica, es decir, de medio a fin, porque el Tribunal de Cuentas actúa -con independencia funcional y or

gánica- al servicio de las Cortes Generales en cuanto que,- por delegación de ellas, procede al examen y comprobación - de la Cuenta General del Estado (Art. 10 de la L.O.T.C.) y elabora y remite a la suprema Asamblea un Informe o Memoria anual comprensiva del análisis de la actividad económico-fi-nanciera del Sector Público (Art. 13) y puede proponer tanto a las Cortes Generales, así como a las Asambleas Legislati--vas de las Comunidad Autónomas, las medidas que estime convenientes para la mejora de dicha gestión económico-financie-ra pública (Art. 14 de la L.O.T.C.)

* * * *

El cumplimiento de todos los postulados que confi-guran una jurisdicción, en el preciso y restringido sentido técnico - jurídico que corresponde a dicho término, se dá, pues, como hemos puesto de manifiesto en las líneas prece--dentes, en la jurisdicción contable, por lo que después de promulgada la Constitución de 1.978 y la L.O.T.C. no cabe - negar que la jurisdicción contable constituye un auténtico orden jurisdiccional especializado dentro de la unidad ju--risdiccional expuesto en la Constitución -sin que sea obstá-culo alguno el hecho de no estar el Tribunal de Cuentas for-malmente integrado en el Poder Judicial-, ya que el propio número 3 del Art. 117 de la Constitución española dice -- *que la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juz-gando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde a los Juz*

gados y Tribunales determinados por las leyes (6). Y a mayor abundamiento la L.O.T.C. denomina, sin perjuicio ninguno, - procedimientos judiciales al conjunto de actuaciones encaminadas al establecimiento de las responsabilidades contables, es decir, al ejercicio de su propia jurisdicción.

La Constitución y la L.O.T.C. podemos decir que -- han judicializado la actividad del Tribunal, en cuanto a su ejercicio jurisdiccional, lo cual no empece que si el Derecho Contable cobrase la autonomía suficiente que parece exigir la realidad actual, la jurisdicción del Tribunal de Cuentas no pudiera pasar a constituir una especialidad judicial dentro de los llamados Tribunales ordinarios de justicia.

Así puede suceder cuando una nueva rama del Derecho asuma una parcela del ordenamiento, que hasta ahora estaba exclusivamente limitada a la consideración en el ámbito - del sector Público: la *exigencia de responsabilidades genuinamente contables.*

(6) "El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan".

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

Primera. El hecho contable constituye hoy una realidad social configurada ya por la técnica contable en función de unos principios apoyados científicamente. Se nos manifiesta, pues, como una realidad social con la identidad propia que le permite distinguirse de otras realidades sociales.

Segunda. El hecho contable, con lenguaje y terminología propios, nos ofrece la versión interpretada de la -- realidad socio-económica. Cómo dicha realidad socio-económica puede, desde el punto de vista contable, ser aprehendida de formas diferentes y para servir a objetivos diversos compatibles, no obstante, con la unicidad del hecho -- contable, utilizamos el símil del poliedro multifacial, es decir, con pluralidad de caras, que constituirían las distintas manifestaciones del hecho contable sin perjuicio de su unicidad.

Tercera. El Derecho Contable constituye un paradigma en el quehacer jurídico actual que, como tal paradigma, implica la asunción de paradigmas anteriores, jurídicos y contables, por apoyarse tanto en el ordenamiento jurídico,

por ser parte del mismo, como en el hecho contable en razón de la realidad que ha de regular.

Cuarta. A dicho paradigma se ha llegado por las exigencias de la propia realidad, que han forzado una ruptura epitemológica en el eje diacrónico del Derecho, para producir una nueva estructura de relaciones jurídicas que es *sincrónica* con otras manifestaciones del Derecho.

Quinta. Dicha estructura jurídica es eminentemente activa, es decir, pragmática. La idea de *sistema jurídico* como "*estructura en funcionamiento*" surge así de la propia naturaleza del hecho contable, que constituye el soporte material sobre el que actúa el Derecho.

Sexta. El Derecho Contable ha de estar integrado por instituciones especializadas que respondan a la idea de modelo en la metodología sistémica, unidas por la nota común de estructurarse intelectivamente sobre el hecho -- contable.

Séptima. El Derecho Contable hace suyos, es decir, *asume* los principios técnicos, fundados científicamente, -- que son tenidos en cuenta en el proceso de captación de la realidad, ésto es, en la producción del hecho contable. Tales principios técnicos, asumidos por el Derecho, constituyen otros tantos supuestos fácticos que pueden asimilarse a costumbres o usos como fuente del Derecho.

Octava. Considerada la naturaleza propia del Derecho Contable (su origen pragmático, el constituirse como estructura intelectual sobre otras estructuras materiales, por su aspecto teleológico de servir en forma inmediata a -- una realidad cambiante que aconseja el empleo de "*modelos jurídicos*" interpretados en cada caso por la jurisprudencia), hemos creído conveniente desarrollar y aplicar como metodología más idónea, en el proceso de alumbramiento y aplicación del Derecho Contable, la llamada estructuralista en su versión sistémica.

Novena. La verificación en la realidad del Derecho Contable, bajo la consideración epistemológica propuesta en este trabajo, la encontramos en las directrices de la Comunidad Económica Europea para el desarrollo del Apartado g) del nº 2 del Art. 54 del Tratado de Roma. Esta contrastación constituye una verificación del cumplimiento del principio de la falsación de Popper, que nos confirma, al menos, la conveniencia de la metodología *estructuralista sistémica* utilizada en esta Tesis, en orden al alumbramiento y aplicación del Derecho Contable.

Décima. El Derecho Contable como sistema jurídico se distingue de otros sistemas jurídicos con los que se relaciona y se interacciona y, en este contexto, el Derecho Mercantil ocupa un lugar destacado. Pero el Derecho Contable no actúa directamente sobre el cuerpo económico o mercantil, sino sobre su *interpretación contable* y, como tal, el Derecho Con

table, se constituye en una *estructura específica*. Creemos que bajo la óptica estructuralista, la diferencia entre distintos sistemas jurídicos, aparece claramente expuesta en los siguientes párrafos de Wilden (1):

"Los elementos de lo Real son distinguidos gracias a las diferencias" "

"Lo Simbólico y lo Imaginario son subconjuntos de lo Real"

"Lo Simbólico, tal como Levi-Strauss lo ha entendido, nace del intercambio entre sujetos" "

"Lo Imaginario es un subconjunto de lo Simbólico" "

"Lo Imaginario es la región de la relación que genera la razón digital y la lógica al crear los principios de identidad y de negación" "

todo lo cual es perfectamente aplicable a la construcción y -- formulación del Derecho Contable, que se apoya en otros siste-

(1) Anthony Wilden. SISTEMA Y ESTRUCTURA. Ed. Alianza Universidad. Madrid 1979.

mas a los que no pretende *destruir*, sino perfeccionar, en con
tra de aquel pensamiento de Nietzsche (2):

"El filósofo supone que el valor de su filosofía reside en el todo y en la estructura. Pero la posteridad encuentra el valor de ésta en la piedra empleada para construir y que - posteriormente será empleada para hacer construcciones aún mejores. Encuentra valor en el hecho de que la estructura puede ser destruida, aún reteniendo su valor como material de construcción".

(2) Citado por Anthony Wilden. Ob. Cit. Pág. 220.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- Abbagnano, Nicola: *DICCIONARIO DE LA FILOSOFIA*.
- A.E.C.A. (Marzo de 1.984): *PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD EN ESPAÑA*.
- Albadalejo: *DERECHO CIVIL*.
- Aloe, Armando: *EDICION Y COMENTARIO AL LIBRO DE PACIOLO*.
- Alvarez Melcón, Sixto: *GRUPOS DE SOCIEDADES*.
Introducción al trabajo "COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, 7ª DIRECTRIZ".
- Antich Roca: *COMPENDIO Y BREVE INSTRUCCION PARA TENER LIBROS DE CUENTAS*.
- Auzias, Jean Marie: *ESTRUCTURALISMO*.
- Blanco Campaña, J.: *REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS*.
EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA.
- Boter Mauri, Fernando: *LAS DOCTRINAS CONTABLES*.
- Boulding, K.E.: *GENERAL SYSTEM THEORY - THE SKELENTON OF SCIENCE*.
- Brost, José María: *CURSO COMPLETO DE TENEDURIA DE LIBROS O MODO DE LLEVARLOS POR PARTIDA DOBLE*.
- Buhler, Karl: *TEORIA DEL LENGUAJE*.
- Calafell Castelló: *ESTUDIOS Y COMENTARIOS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD*.
- Casals, Miguel: *METODOLOGIA DE LA APLICACION DEL DERECHO*.
- Castán Tobeñas, José: *DERECHO CIVIL ESPAÑOL, COMUN Y FORAL*.

- De Castro y Bravo, Federico: *DERECHO CIVIL DE ESPAÑA*.
- Cavanna Sanz, Ramón: *LECCIONES DE CONTABILIDAD*.
- Cerboni, Giuseppe: *PRIMO SAGGI DE LOGISMOGRAPHIA*.
- Collado, Jesús Antonio: *HISTORIA DE LA LINGUISTICA*.
- Coudere, Paul: *LA RELATIVITE*.
- Cubillo Valverde, Carlos: *Prólogo a la publicación "COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA, 7ª DIRECTRIZ"*.
Prólogo al libro de Angel Luis González "EL IMPUESTO SOBRE - SOCIEDADES Y EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD".
ESTUDIOS Y COMENTARIOS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.
Declaraciones a la Revista "Actualidad Económica" de 18 de - octubre de 1.984.
- Charón: *LA CONNAISSANCE DE L'UNIVERS*.
- Decreto 530-1.973 de 22 de febrero de 1.973. BOE de 2 y 3 de abril.
- Decreto 2822-1.974 de 20 de julio de 1.974. BOE de 7 de octu bre.
- Díaz, Elias: *SOCIOLOGIA Y FILOSOFIA DEL DERECHO*.
- Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Ed. de 1.970.
- Diderot y D'alembert: *L'ENCYCLOPEDIE*.
- Díez Picazo, L.: *SISTEMA DEL DERECHO CIVIL*.
- Directrices Contables de la C.E.C.
- Fernández Peña, Enrique: *ESTUDIOS Y COMENTARIOS AL PLAN GENE RAL DE CONTABILIDAD*.
- Fernández Pirla, José María: *ECONOMIA Y GESTION DE LA EMPRE- SA*.
TEORIA ECONOMICA DE LA CONTABILIDAD.
EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO.
LA FUNCION ECONOMICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (Conferencia).

- Flores Micheo, Rafael: *LAS SENTENCIAS Y LA REALIDAD* (Revista *LA LEY*, nº 861).
- Garrigues, Joaquín: *CURSO DE DERECHO MERCANTIL*.
- Gran Enciclopedia Larouse (Tomo 89).
- Gullón, A.: *SISTEMA DEL DERECHO CIVIL*.
- Heisenberg, W.: *MAS ALLA DE LA FISICA*.
- Hernández Estévez, Esteban: *TRAS LAS HUELLAS DE BARTOLOME SALVADOR DE SOLORZANO*.
- Hernández Gil, Antonio: *PROBLEMAS EPISTEMOLOGICOS DE LA CIENCIA JURIDICA*.
METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO.
- De Horta y Prado: *TRATADO UNIVERSAL DE TENEDURIA DE LIBROS*.
- Iglesias, Juan: *EL DERECHO ROMANO*.
EL DERECHO.
EL ESPIRITU DEL DERECHO ROMANO.
- Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Boletín mayo-junio de 1.984.
- Informe RADKLIFFE.
- International Accounting Standards Comittee.
- Jagjit Singh: *TEORIA DE LA INFORMACION DEL LENGUAJE Y DE LA CIBERNETICA*.
- Jeanson, F.: *LE PROBLEME MORAL ET LA PENSEE DE SARTRE*.
- Del Junco y Reyes, Juan José: *TEORIA ANFISOGRAFICA DE LA CONTABILIDAD*.
- Kelsen, Hans: *TEORIA PURA DEL DERECHO*.
- Klir, George J.: *TEORIA GENERAL DE SISTEMAS*.
- Kuhn, Thomas S.: *LA ESTRUCTURA DE LAS REVOLUCIONES CIENTIFICAS*.

- Legaz Lacambra: *FILOSOFIA DEL DERECHO*.
- Levi-Strauss, Claude: *SOCIOLOGIE ET ANTHROPOLOGIE. LES STRUCTURES ELEMENTAIRES DE LA PARENTE*.
- Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1.982.
- Lois Estévez, José: *LA LUCHA POR LA OBJETIVIZACION DEL DERECHO. LA INVESTIGACION CIENTIFICA Y SU PROPEDEUTICA EN EL DERECHO. NUEVA VERSION SOBRE EL DERECHO*.
- López Combarro, José L.: *RECIENTES DESARROLLOS DE LA REGULACION CONTABLE ESPAÑOLA*.
- López de Sá, Antonio: *NORMAS TECNICAS DE CONTABILIDAD*.
- Martín Mateo: *DERECHO ADMINISTRATIVO ECONOMICO*.
- Marvin, Harris: *INTRODUCCION A LA ANTHROPOLOGIA GENERAL*.
- Montesinos Julve: *LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA*.
- Moritz Schlick: *FRAGEN DER ETTIK*.
- Mounin, George: *HISTORIE DE LA LINGUISTIQUE*.
- Nieto de Alba, Ubaldo: *ASPECTOS ESTADISTICOS DE LA CIENCIA - DE LA DIRECCION*.
- Paciolo, Fray Lucas: *SUMA ARITMETICA DE PROPORTIONI, PROPORTIONALITATE E ARTE MAGGIORE*.
- Pattaro, Enrico: *FILOSOFIA DEL DERECHO. CIENCIA JURIDICA*.
- Perrot, Jean: *LA LINGUISTIQUE*.
- Piqué Batle: *ESTUDIOS Y COMENTARIOS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD*.
- Plan General de Contabilidad (6ª edición).
- Plan General de Cuentas Español de Auditorías.
- Popper, Karl R.: *LA LOGICA DE LA INVESTIGACION CIENTIFICA*.
- Pouillon, Jean: *ENSAYO DE DEFINICION EN PROBLEMAS DE ESTRUCTURALISMO*.

- Proyecto de Ley Concursal.
- Revista de Administración Pública.
- Revista de Economía Política: *LOS MODELOS ECONOMETRICOS DE LA COWLES COMISION*. Enero-abril 1.956.
- Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España: Nº 8 de 1.983 y nº 9 de 1.984.
- Rivero, José: *CONTABILIDAD FINANCIERA. ESTUDIOS Y COMENTARIOS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD*.
- Roca Pons, J.: *EL LENGUAJE*.
- Rodríguez Paniagua, J. M.: *HISTORIA DEL PENSAMIENTO JURIDICO*.
- Ross, Alf: *HACIA UNA CIENCIA REALISTA DEL DERECHO*.
- Sacristán y Zavala, Antonio: *TEORIAS DE CONTABILIDAD GENERAL Y DE ADMINISTRACION*.
- Sainz Moreno, Fernando: *CONCEPTOS JURIDICOS, INTERPRETACION Y DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA*.
- Sala Sánchez, Pascual: *LA JURISDICCION CONTABLE*.
- Sartre, J.P.: *L'ETRE ET LE NEART. LA NAUSSE*.
- Schneider, Erich: *CONTABILIDAD INDUSTRIAL*.
- Sosa Wagner: *DERECHO ADMINISTRATIVO ECONOMICO*.
- Terceiro, José B.: *ESTRUCTURA ECONOMICA*.
- De Torres, Manuel: *TEORIA Y PRACTICA DE LA POLITICA ECONOMICA DE LA CONTABILIDAD. TEORIA DE LA POLITICA ECONOMICA*.
- Trefil, James S.: *Publicación en la Revista "Facetas" nº 63 "EL UNIVERSO Y LA FRONTERA DEL ESPACIO: LA BUSQUEDA DEL ORDEN"*.
- Tua Pereda, Jorge: *RECIENTES DESARROLLOS DE LA REGULACION CONTABLE ESPAÑOLA*.

- Uría, Rodrigo: *DERECHO MERCANTIL*.
- Valle, Francisco: *EDICION Y COMENTARIO AL LIBRO DE PACIOLO*.
- Vlaemminck, Joseph H.: *HISTORIA Y DOCTRINAS DE LA CONTABILIDAD*.
- Voltes Bou, P.: *LA TEORIA GENERAL DE SISTEMAS Y LA HISTORIA*.
- Wilden, Anthony: *SISTEMA Y ESTRUCTURA*.
NATURALEZA Y CULTURA.

I N D I C E

Páginas

SUMARIO.

OBJETO DE LA TESIS Y ANTICIPACION DE SU CONTENIDO .	1
- Objeto de la t��sis	2
- Anticipación del contenido, desarrollo y conclusiones de la tesis	6
- El Derecho Contable no es Derecho Mercantil ni Derecho Económico	12
INTRODUCCION	15
I.- DERECHO, USOS SOCIALES, ORDEN Y JUSTICIA ...	22
- Derechos y usos sociales	23
- El Derecho como respuesta a la realidad social	26
- El Derecho como <i>orden</i>	27
- La economía como <i>orden</i>	28
- El orden busca la justicia	29
II.- INTERPRETACION CONTABLE, RELATIVIDAD Y DERECHO	31
- La aprehensión contable de la realidad económica	32
- La configuración del <i>hecho contable</i> como ámbito de actuación del Derecho	35
III.- EL ORIGEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD	37
- Or��gen jurídico de la Contabilidad	38
- La Contabilidad y el Derecho Mercantil	51
- La significación jurídica de la Contabilidad	52
- El interés social de la Contabilidad, motivación del Derecho	56
- La veracidad contable y la legalidad	58
- Apotegma	62

Páginas

IV.- EL HECHO CONTABLE Y SU CONCRETIZACION	64
- Los presupuestos fácticos del Derecho	65
- El hecho y su concretización	68
V.- TEORIA GENERAL DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES - GENERALMENTE ACEPTADOS	70
- El significado de los principios contables .	71
- El principio "true and fair wiew"	75
- El Plan General de Contabilidad	76
- Análisis de los principios inspiradores del Plan General de Contabilidad	80
- Los principios contables en la formulación - de A.E.C.A.	83
VI.- UNA PRIMERA APROXIMACION EN LA CONSTRUCCION DEL DERECHO CONTABLE	90
- La asunción jurídica de los principios conta bles	91
- Las normas internacionales de Contabilidad .	95
- El valor de jurisprudencia en el alumbramien to del Derecho Contable	99
- La "jurisprudencia de valoración"	101
- Los usos contables como fuente del Derecho .	104
- En busca de una teoría del Derecho Contable.	105
VII.- METODOLOGIAS JURIDICAS Y SU POSIBLE APLICA-- CION AL DERECHO CONTABLE	107
- Sobre la naturaleza del método en el Derecho Contable	108
- El Derecho en la filosofía existencialista .	109
- Escuela Histórica y positivismo jurídico ...	114
- El Derecho de Hans Kelsen	116
- El realismo jurídico	121
- El pensamiento estructuralista y el Derecho.	125
VIII.- LA ELECCION DEL METODO	127
- La importancia del método en la investigación científica	128
- Más sobre el método jurídico	131
- Una posible aplicación de "la lógica investi gación científica de Popper"	133
- El método en la Teoría General de Sistemas .	135
- La elección del método para formular el sis- tema	137
- La alerta ante la computarización de la ju- risprudencia	140

III.

Páginas

IX.- EL ESTRUCTURALISMO COMO ANTECEDENTE DE UNA - METODOLOGIA JURIDICA	144
- Introducción	145
- Estructura y sistema en el lenguaje común ..	146
- Estructura y sistema: sus relaciones	147
- Estructura y estructuralismo	149
- Estructuralismo genérico o global y estructu ralismo profundo o específico	153
- Los conceptos " <i>structurel</i> " y " <i>estructural</i> " .	155
- Sincronía y diacronía	158
- Estructuralismo operacional y estructuralis- mo intelectual	163
X.- LENGUAJE Y DERECHO	165
- Contenido	166
- Del lenguaje onomatopéyico al lenguaje signo	166
- Lenguaje semiológico y semántica	169
- La estructura del lenguaje	172
- ¿Es posible construir un lenguaje?	174
- Los soportes del lenguaje	176
XI.- HACIA UNA POSIBLE TEORIA JURIDICA DEL LENGUA JE	179
- Razón de ser de este capítulo	180
- Lenguaje y civilización	181
- La cultura y el lenguaje	182
- Lenguajes naturales, lenguajes convenciona- les y civilización	184
- El lenguaje contable	185
- El lenguaje del Derecho Contable	186
- El lenguaje formalizado	188
- Las características del lenguaje del Derecho	190
XII.- LA METODOLOGIA ESTRUCTURALISTA, EL LENGUAJE Y EL DERECHO	192
- Introducción	193
- El estructuralismo como método	193
- El método estructuralista en el Profesor Her nández Gil	200
- Derecho y lenguaje en Hernández Gil	203
- La estructura en la norma	206
- La norma como subsistema	210
- La capacidad creadora del Derecho en la meto dología estructural	211

Páginas

XIII.- LA POSIBILIDAD DE UNA MODELIZACION DEL DERECHO	
CHO	214
- Introducción	215
- La teoría paradigmática de la ciencia	216
- La Teoría de Sistemas como nuevo paradigma científico	219
- La teoría de sistemas y el Derecho	222
- Estructura, sistema y modelo	224
- El concepto de modelo jurídico	226
- El soporte real del modelo jurídico	229
- La concreción jurídica	231
- El modelo según Alf Ross	234
- El concepto de "modelo" en el pensamiento del Profesor Hernández Gil	236
XIV.- LOS MODELOS JURIDICO-CONTABLES	239
- La posible concepción sistémica del Derecho Contable	240
- Los modelos jurídico-contables y su aplicación jurisprudencial	243
- El modelo jurídico-contable y el lenguaje .	244
XV.- EPISTEMOLOGIA DEL DERECHO CONTABLE	251
- Nacimiento del Derecho Contable	252
- El Derecho Contable como estructura	256
- El Derecho Contable constituye un "descubrimiento"	257
- El continente y el contenido del Derecho Contable	258
- El estructuralismo metódico	262
XVI.- EL CONTENIDO MATERIAL DEL DERECHO CONTABLE.	264
- Objeto de este capítulo	265
- Las Directrices contables de la Comunidad Económica Europea	267
- Las Directrices de la Comunidad Económica Europea, punto de partida de los sistemas nacionales de Derecho Contable	271
- Análisis de las Directrices de la CEE	273
- Las auditorías como objeto material del Derecho Contable	279
- Clases de auditorías	280
- Análisis del Anteproyecto de Ley sobre Auditorías	286

Páginas

XVII.- LA JURISDICCION CONTABLE	290
- El Derecho Contable en su aplicación: La jurisdicción	291
- Características de la función jurisdiccional	295
- La jurisdicción del Tribunal de Cuentas	296
- La jurisdicción contable en el sector público	300
CONCLUSIONES	307
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	313